



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Hunedoara



Str. Avram Iancu, bl. H3, parter,
 Deva, jud.Hunedoara,
 Tel: +0254 21 95 44 int.204
 Fax:+0254 23 27 97

Decizia nr. 181 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, împotriva **Deciziei de impunere nr.X privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru 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 și 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 anularea deciziei de impunere, arătând faptul că, organele de inspecție fiscală constată în mod eronat că în urma documentelor puse la dispoziție, avea obligația să se declare și să se înregistreze ca plătitor de TVA, începând cu data de X, specificând „deoarece valoarea tranzacțiilor realizate în luna X, a fost de X euro”.

Sub pretenția că stabilește o stare de fapt fiscală, organul de inspecție fiscală invocă factura nr.X emisă de SC XSRL și Contractul de asociere autentificat sub nr.X, concluzionând că în baza acestor două

documente, s-au efectuat un număr de 5 tranzacții imobiliare, din care 4 tranzacții constau în schimburi de bunuri imobiliare.

De asemenea, prin contestație se susține că, organele fiscale încadrează în mod eronat operațiunile prin care s-a dobândit partea din imobilul în cauză, drept schimb de bunuri și evaluează imobilele în baza valorilor înscrise în contractele de vânzare-cumpărare încheiate de către alte persoane și în niciunul din documentele invocate, nu este reflectat niciun schimb de bunuri așa cum este definit de art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În baza constatărilor eronate și fără temei legal, organele de inspecție fiscală concluzionează în mod greșit că petentul avea obligația declarării și plății unei TVA în sumă de X lei, pentru singura tranzacție imobiliară efectuată în anul X, în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X, deși conform reglementărilor fiscale, beneficiază de regimul special de scutire până la data de X.

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

În perioada X, persoana fizică X a realizat venituri din tranzacții imobiliare cu construcții noi, respectiv spații comerciale și apartamente, inclusiv a cotelor înscrise de terenuri aferente acestora, care depășesc plafonul de 35.000 euro, valoarea totală a acestora fiind de X Euro/ X lei.

Astfel, domnul X a efectuat un număr de 5 tranzacții imobiliare, din care 4 tranzacții constau în schimburi de bunuri imobiliare, conform contractului de asociere autentificat sub nr.X și a actului de transfer/transmitere drept de proprietate autentificat sub nr.X, iar o tranzacție constă în vânzarea de spații comerciale, din cadrul imobilului "Bloc de locuințe colective și spații cu altă destinație", conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X.

Pentru schimburile de imobile realizate în baza contractului de asociere și a actului de transfer/transmitere de proprietate, s-au aplicat prevederile art.137 alin.1 lit.e din Codul fiscal, astfel încât imobilele tranzacționate de domnul X, au fost evaluate la valoarea de piață a acestora, având în vedere valorile imobilelor constând în spații comerciale și apartamente noi identice, vândute de acesta, din cadrul aceluiași obiectiv imobiliar.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală, au reținut faptul că, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada X, domnul X, conform prevederilor art.152 din Codul fiscal, trebuia să se înregistreze ca și plătitor de TVA, începând cu data de X, deoarece valoarea tranzacțiilor realizate în luna X, a fost de X Euro/X lei, sumă pentru care a beneficiat de scutire și începând cu tranzacția imobiliară în

valoare de X Euro/X lei, efectuată în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X, avea obligația calculării și plății TVA în sumă de Xlei, în conformitate cu prevederile art.137 alin.1, art.140 alin.1, 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 HG nr.44/2004.

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 Xlei 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 tranzacția imobiliară efectuată în data de X, constând în vânzarea de spații comerciale, 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 5 tranzacții imobiliare, din care una constă în vânzarea unei construcții noi (spațiu comercial) și patru constau în schimburi de bunuri imobiliare.

Imobilele 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, în calitate de beneficiar, autorizând executarea lucrărilor de construcții de către antreprenorul SC XSRL X.

La data de X, se încheie Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor sub nr.X.

În baza **Contractului de asociere nr.X**, încheiat între Vargas Mihaela Neluta, s.a., denumiți în cuprinsul contractului **Parte I.** și între X, s.a., denumiți în cuprinsul contractului **Parte II.**, având drept scop realizarea obiectivului mai-sus enunțat, s-a hotărât ca **aportul primei părți asociate**, să fie un aport în natură – terenul pe care urmează să fie edificat blocul de locuințe colective, Partea I. ocupându-se să

autentifice actul notarial cu privire la teren în scopul de a deveni coproprietari ai acestuia, iar **aportul celei de a doua părți asociate**, să fie un aport în bani, Partea II. suportând în solidar totalitatea costurilor determinate de realizarea proiectului imobiliar.

De asemenea, în baza contractului de asociere, s-a hotărât ca Partea I. asociată cu aport în natură, respectiv teren, va dobândi în proprietate exclusivă câte un imobil, restul revenind în proprietate exclusivă, Părții II. asociată, respectiv domnului X, s.a.

În baza **Actului de transfer/transmitere drept de proprietate teren nr.X**, având drept scop respectarea obligațiilor asumate prin Contractul de asociere nr.X, Partea I. asociată deținătoare de teren, a transferat fără plată, cotă parte indiviză din teren, proporțional părții din construcție, fiecăruia dintre asociații cu aport în natură și în special asociațiilor X, s.a., cu aport în bani.

Urmare inspecției fiscale și având în vedere clauzele stipulate în contractul de asociere și a actului de transfer/transmitere drept de proprietate, organele de inspecție fiscală au încadrat operațiunile economice efectuate de domnul X la data de X, ca și schimburi de bunuri de servicii în valoare totală de X euro/X lei, constatând că persoana fizică **X** avea calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Operațiunile economice efectuate de domnul X la data de X, ca și schimburi de bunuri de servicii în valoare totală de X euro/X lei, au fost evaluate la valoarea de piață a acestora, organele de inspecție fiscală având în vedere valorile imobilelor identice vândute din cadrul aceluiași obiectiv imobiliar.

De asemenea, s-a avut în vedere și faptul că, beneficiara schimbului, a tranzacționat ulterior imobilul în cauză la valoarea de 50.000 euro.

Urmare a constatării depășirii plafonului de scutire de TVA, organul de inspecție fiscală a reținut că petentul trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu luna X, procedând la aplicarea prevederilor pct.62 alin.(2) lit.b) 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.

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 Xlei aferent tranzacțiilor efectuate în luna X.

Prin contestația formulată, petentul susține că, organele de inspecție fiscală încadrează în mod eronat operațiunile prin care s-a dobândit partea din imobilul "Bloc de locuințe colective și spații cu altă destinație", drept schimb de bunuri.

De asemenea, contestatorul susține că, singura tranzacție imobiliară efectuată în anul X, este cea încheiată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X, și pentru care, organele de inspecție fiscală concluzionează în mod greșit că avea obligația declarării și plății unei taxe pe valoarea adăugată în sumă de Xlei, deși conform reglementărilor fiscale, beneficiază de regimul special de scutire până la data de X.

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 2008:

"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)."*

Prin urmare, condițiile enumerate 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.130 și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioadele incidente operațiunilor în cauză:

Art.130 “Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”.

Art.137 “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:

... e) în cazul schimbului prevăzut la art.130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu”.

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 de către persoana fizică X, respectiv derularea a 5 tranzacții imobiliare, din care una constă în vânzarea unei construcții noi (spațiu comercial) și patru constau în schimburi de bunuri imobiliare, rezultă că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, **încă din luna X**, când contravaloarea prestațiilor efectuate de domnul X, s.a., constând în construirea Obiectivului “Bloc de locuințe colective și spații cu altă destinație” a constat în obținerea din partea beneficiarilor serviciilor respective, a cotelor părți din terenul aferent părții din construcție, dobândite de aceștia.

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 luna X, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, 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.

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, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile.

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 datorat-o 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.**

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice **X**, taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de Xlei aferentă tranzacției imobiliare, constând în vânzarea unei construcții noi (spațiu comercial), efectuată în luna X, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată.

Referitor la accesorii în sumă de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de Xlei, 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 Xlei s-a respins, urmează a se respinge și capătul de cerere privind suma de Xlei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

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

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul **X** împotriva **Deciziei de impunere nr.X** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru 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:

- **Xlei - 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 Executiv