



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a Județului Vâlcea



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

DECIZIA nr. din 2010

privind modul de soluționare a contestației formulată de domnul XX din Rm. Valcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. /2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea cu adresa nr. /2010 asupra contestației formulate de domnul D.C. înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. /2010.

Contestația are ca obiect suma de lei stabilită prin Decizia de impunere nr. ... /2010, corectată în data de2010 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ... /2010, anexă la aceasta, comunicate la data de2010, conform procesului verbal privind indeplinirea procedurii de comunicare nr. din2010, existent în copie la dosarul cauzei, reprezentand:

- taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar lei;
- accesorii aferente taxei pe valoare adăugată lei.

Având în vedere cuantumul sumei contestate, potrivit art. 209, alin. (1) lit.b) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, cu adresa nr. / 01.04.2010, Biroul de soluționare contestații din cadrul DGFP Vâlcea a înaintat MFP, ANAF - Direcției Generale de Soluționare Contestații București, contestația formulată de dnul XX din Rm. Vâlcea și dosarul cauzei împreună cu punctul de vedere privind soluționarea acesteia, întocmite conform pct. 3 din instrucțiunile de aplicare a Titlului IX din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală aprobate de Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/ 2005.

Prin adresa nr. ... / ...2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea sub nr. ... /2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, a remis spre competența soluționare contestația formulată de dnul XX, împreună cu dosarul cauzei întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală Vâlcea potrivit dispozițiilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 39/ 2010, pct. 26 al art. I și art.II, publicata în monitorul oficial , partea I, nr. 278/28.04.2010.

Potrivit acestui act normativ, au fost modificate dispozițiile art.209 alin (1) lit a din Og 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscala, în sensul ca s-a atribuit competența de soluționare pentru contestațiile având ca obiect sume al caror cuantum este de pînă la 3 milioane lei directiilor generale ale finantelor publice judetene prin structurile specializate, dispozitii aplicabile si contestatiilor aflate în curs de soluționare la data intrării în vigoare a ordonantei.

Drept urmare, tinind cont de termenul scurs între data trimiterii contestației la MFP-ANAF- Direcția de Soluționare a contestațiilor și data remiterii acesteia din nou la

DGFP Valcea, de 41 de zile, în temeiul dispozițiilor art.70 alin (2) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală termenul de de soluționare a fost prorogată pînă la data de 21 iunie 2010 .

Contestația este semnată de domnul XX prin avocat C..L., conform Împuternicirii avocațiale nr. ../ ...2010 existentă în copie la dosarul cauzei.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de domnul D.C. înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. ../ ...2010 pentru suma de ... lei.

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

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

Petentul contestă Decizia de impunere nr. ../ 2010 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vâlcea, decizie emisă în data de ...2010 și corectată în ...2010, prin care s-a stabilit în sarcina sa obligația de plată a sumei de ... lei TVA suplimentară și a sumei de .. lei cu titlu de obligații fiscale accesorii, motivând următoarele :

A. Petentul invocă, ca o primă chestiune, încadrarea eronată de către organele de inspecție fiscală a tranzacțiilor imobiliare derulate de acesta în sfera operațiunilor taxabile, așa cum sunt prevăzute de art. 126 C. fiscal.

Petentul susține că nu este vorba în speță de operațiuni impozabile, deoarece nu sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 126 alin. 1 lit c și d din C. fiscal și anume:

a) Petentul invocă în acest sens Norma metodologică de aplicare, în forma în vigoare pînă la 01.01.2007, dată în explicitarea art. 127 din Codul fiscal, potrivit căreia, nu a desfășurat operațiuni impozabile în sensul art.127 alin. 2 din Cod fiscal, tranzacțiile imobiliare fiind realizate de o persoană fizică asupra imobilelor proprietate personală.

Ca urmare, statuările organelor fiscale privind obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA în anul 2004 sunt nelegale, fiind indiferentă valoarea totală a tranzacțiilor imobiliare realizate de petent.

Petentul susține că aprecierea făcută de organele de control privitoare la sintagma "scop personal" este ilogică și în contradicție cu textul legal. Aceasta, spune petentul, deoarece utilizarea în scop personal nu exclude vânzarea, iar în al doilea rând, obținerea de venituri proprii din vânzarea unui bun propriu este o operațiune săvârșită în mod evident în scop personal.

Petentul susține că veniturile le-a obținut pentru sine, nu pentru altul. Numai în situația în care ar fi vândut bunuri pentru alții, ca intermediar, în temeiul unui contract de comision, se putea vorbi de lipsa scopului personal și de taxarea veniturilor astfel obținute.

b) Petentul susține că, nici ulterior anului 2006, tranzacțiile imobiliare realizate de persoanele fizice cu imobile proprietate personală nu sunt operațiuni impozabile.

Astfel, petentul invocă că, potrivit art. 126 alin. 1 lit. d), operațiunea trebuia să fie una dintre cele enumerate de art. 127 alin. 2 din C. fiscal, adică să fie operațiuni ale unui comerciant din sfera producției, distribuției sau prestărilor de servicii, fie operațiuni de exploatare a bunurilor care să aducă venituri cu caracter de continuitate.

Petentul susține că atât timp cât Codul Comercial în vigoare nu include vânzarea cumpărarea de imobile printre faptele de comerț obiective, vânzarea de către persoane fizice a imobilelor proprietate personală nu este o activitate comercială.

Petentul susține că vânzarea cumpărarea este un act de dispoziție, nu de exploatare, aceasta din urmă fiind specifică unei activități de folosire sau de administrare a unui bun pe o perioadă de timp cum este cazul închirierii sau leasigului, situație când nu se transmite proprietatea, ci doar folosința bunului în schimbul unor plăți succesive care au caracter de continuitate.

c) În ceea ce privește caracterul de continuitate, petentul arată că acesta este impus veniturilor, nu activităților. Ori, în situația dată, petentul susține că vânzările cumpărările sunt operațiuni juridice uno ictu, care nu presupun plata unor prestații periodice care să asigure un caracter de continuitate veniturilor obținute și nici nu pot fi încadrate în noțiunea de exploatare a bunurilor.

d) Petentul susține că, după 01.01.2007, pe lângă faptul că vânzarea cumpărarea de către persoanele fizice a bunurilor proprietate persoanlă nu constituie în continuare o operațiune impozabilă pentru aceleași considerente prezentate mai înainte, s-a introdus de către legiuitor și o dispoziție expresă prin care s-au scutit de TVA livrările de construcții și terenuri de orice fel, anume art. 141 alin. 2 lit.f din Codul fiscal, valabilă până în prezent.

B. Petentul susține că în situația în care tranzacțiile imobiliare realizate de acesta ar fi operațiuni impozabile supuse taxării, dreptul de deducere al taxei nu putea fi pur și simplu înlăturat pe motivul că nu era la data realizării tranzacției persoana înregistrată ca plătitor de TVA.

Mai mult, petentul susține că potrivit deciziei atacate, la data emiterii acesteia, era o persoană înregistrată ca plătitor de TVA, astfel încât aceasta condiție legală era îndeplinită. Textul legal invocat în decizie, art. 145 c. fiscal, nu stabilește că momentul înregistrării persoanei ca plătitor de TVA trebuie să fie anterior sau concomitent cu realizarea tranzacției taxabile pentru ca persoana impozabilă să beneficieze de dreptul de deducere.

Pe de altă parte, petentul arată că în perioada de referință, respectiv anul 2004, era imposibil să te înregistrezi ca persoana fizica plătitoare de TVA pentru tranzacții imobiliare, organele fiscale respingând astfel de cereri pe motiv că aceste operațiuni nu sunt taxabile. Astfel, petentul consideră că nu i se poate imputa acestuia neclaritatea legii.

Potentul susține că, în condițiile în care în perioada 2004 - 2008 organele fiscale nu au taxat și nu au înregistrat ca atare persoane fizice pentru tranzacții imobiliare cu terenuri și locuințe, nu se poate vorbi de culpa acestuia sau a oricărei alte persoane fizice, ci de o neclaritate a legii și de încălcarea rolului activ al organului fiscal.

În speță, petentul invocă nerespectarea de către organele fiscale a dispozițiilor art. 3 alin.1 lit. b și d din Codul fiscal și de asemenea, a art. 3, 5 și 10 din C. proc. fiscală.

În acest sens, petentul susține că legea fiscală trebuie să fie clară, să fie aplicată în mod unitar, în așa fel încât impunerea să fie certă și stabilă și să nu aibă efecte retroactive defavorabile pentru persoanele fizice sau juridice (art. 3 C. fiscal). De asemenea, organul fiscal este obligat să aibă un rol activ și să îndrume persoanele impozabile, chiar din oficiu (art. 3 și 5 C.proc. fiscală). În plus, întotdeauna "Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii" (art. 10 C.proc. fiscală).

Potentul conchide că, în mod evident, decizia atacată nu a respectat nici unul din principiile fiscalității, ea având efecte retroactive defavorabile față de acesta, fiind bazată pe o legislație neclara, interpretată în mod arbitrar de organele fiscale, funcție de conjunctură. Dacă interpretarea corectă a legii este cea arătată în decizia atacată, atunci

organul fiscal ar fi trebuit să îndrume din oficiu toate persoanele fizice care făceau tranzacții imobiliare, încă din anul 2004, în sensul declarării acestor operațiuni ca taxabile.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

D-nul XX, este persoana fizica cu domiciliul in Rm. Valcea, str. ... nr. ... bl. sc.... ap. ..., județul Vâlcea, identificat prin Cartea de Identitate seria VX nr., eliberata de Politia Rm. Valcea are CNP

In baza adresei ANAF- Directia Generala de Coordonare Inspectie Fiscala nr./.09.2009, inregistrata la DGFP Valcea – AIF la nr..../18.09.2009 si a datelor inscrise in Lista nominala a beneficiarilor de venit conform Declaratiei 208,s-a procedat la efectuarea inspectiei fiscale in vederea stabilirii starii de fapt fiscale a tranzactiilor imobiliare efectuate de dl XX, în conformitate cu prevederile: Legii 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare; Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG.44/2004 cu modificările și completările ulterioare; Legea 343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare si HG 1861/2006 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza actelor si documentelor transmise (de catre D-nul XX, de notarii publici, primării), organul de inspectie fiscala a constatat ca d-nul XX a achizitionat cu scopul revanzarii, imobile (terenuri, cladiri, apartamente) pe care ulterior le-a vandut (deci nu le-a utilizat in scopuri personale).

Din analiza documentelor transmise, respectiv contractele de vanzare /cumparare, a rezultat ca operatiunile efectuate de XX – persoana fizica, indeplinesc conditiile prevazute de art. 126 , alin.(1), alin.(3) si alin. (4),lit. a) din Legea 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In perioada 01.01.2004 – 31.10.2009, XX a efectuat 86 tranzactii, in valoare totala de **.. lei ron**, (anexa nr. 10, pag 1-6), dupa cum urmeaza:

- anul 2004 – 9 tranzactii in valoare de ... lei ron;
- anul 2005 – 11 tranzactii in valoare de ... lei ron;
- anul 2006 – 25 tranzactii in valoare de ... lei ron;
- anul 2007 – 29 tranzactii in valoare de ... lei ron;
- anul 2008 – 10 tranzactii in valoare de ... lei ron;
- anul 2009 – 2 tranzactii in valoare de ... lei ron.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca tranzactiile imobiliare efectuate de dl. XX nu pot fi considerate ocazionale, avand in vedere numarul mare al acestora precum si faptul ca aceste imobile nu puteau fi utilizate in scopuri personale.

Astfel, s-a concluzionat ca d-nul XX desfasoara activitati economice (tranzactii imobiliare) cu caracter de continuitate, devenind persoana impozabila in conformitate cu prevederile: art. 127, alin (1) si (2) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, si pct 2, alin (1)- referitor la art. 127, din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

In perioada 01.01.2004 – 30.04.2004 d-nul XX a realizat tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri, cu caracter de continuitate, in valoare de totala de ... lei ron (anexa nr. 10, pag. 1), depasind astfel plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, prevazut la art. 152, alin (1) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, acesta avea obligatia solicitarii inregistrarii ca platitor de TVA pana la data de 10.05.2004 si astfel devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.06.2004 in conformitate cu prevederile art. 152, alin (3) si art. 153, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, din totalul operatiunilor efectuate in anul 2004 in suma totala de .. lei ron, pentru operatiunile in suma de .. lei ron, efectuate in perioada 01.01.2004 – 31.05.2004 organul de inspectie fiscala a aplicat regimul special de scutire a TVA, iar pentru operatiunile in suma de .. lei, efectuate in perioada 01.06.2004 – 31.12.2004 a considerat operatiunile efectuate de contribuabil, ca operatiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

In baza Referatului nr. ../...2010 si a adresei nr. ..2010 (anexa nr. 17, pag. 1-9), organele de inspectie fiscala au procedat la solicitarea inregistrarii, in scopuri de taxa pe valoare adaugata, a **D-lui XX**, conform art. 153, Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **atribuindu-i-se codul de inregistrare fiscala pentru tranzactii imobiliare nr.**

In conformitate cu prevederile art. 146, alin (1) si (4) si art.153 din din Legea nr. 571.2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 134 – referitor la art. 156¹ din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a stabilit ca perioada fiscală de declarare si plata pentru taxa pe valoarea adăugată pentru perioada de pina la 31.12.2006 este trimestrul iar de la 01.01.2007, luna calendaristica.

Astfel in perioada supusa inspectiei fiscale, respectiv 01.01.2004 – 31.10.2009, d-nul XX, a realizat tranzactii imobiliare in suma totala de ... lei din care *operatiuni taxabile suma de .. lei*, (pentru perioada cuprinsa între data la care ar fi trebuit înregistrat în scopuri de taxă, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea, respectiv 01.06.2004 și data identificării nerespectării acestor prevederi legale, respectiv 31.10.2009) pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit **TVA suplimentara de plata in suma de ... lei**, conform prevederilor : art. 126, alin (3) si (4); art. 127, alin (1) si (2); art. 128, alin (1) si (2); art. 134, alin (1), (2) si (3); art 137, alin (1) si (2); art. 140, alin (1) si art. 158, alin (1) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 24, alin (1) din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu pct. 85, 86, 88, 97, 98, 101, 107 si 136 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si cu pct. 23 din HG nr. 1861 din 21 decembrie 2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004.

Pentru TVA aferenta cumpararilor, nu s-a acordat drept de deducere conform art. 145, alin. 3, din Legea 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat nu s-au prezentat documentele justificative pentru exercitarea acestuia si dl. XX nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoare adaugata.

Pentru debitul suplimentar de plata in suma de ... lei ron, au fost calculate **majorari de intarziere**, pana la data de ...2010, in **suma totala de .. lei ron** si **penalitati de intarziere** in **suma totala de .. lei ron**, calculate in cota de 0,5% si respectiv de 0,6% pentru fiecare luna si/sau fractiune de luna de intarziere, pana la data de 31.12.2005 conform datelor prezentate in anexa nr. 11 pag. 1-2 la raportul de inspectie fiscala.

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

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

1. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Cauza supusă soluționării este dacă obligația în sumă .. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată este legal datorată de Dl. XX din Rm. Vâlcea, în condițiile în care deși a realizat operațiuni impozabile în sensul TVA și a depășit plafonul valoric prevăzut de lege, nu a solicitat înregistrarea în scopuri de taxa pe valoare adăugată.

În fapt, în perioada 01.01.2004 – 31.10.2009, d-nul XX a achiziționat mai multe imobile (terenuri, cladiri, apartamente) pe care ulterior le-a vândut în baza unor contracte de vânzare cumpărare, obținând venituri din aceste tranzacții imobiliare în calitate de vânzător.

În vederea identificării tuturor tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada supusă inspecției fiscale de dnul XX, s-au solicitat înscrisuri în fotocopie de la notarii publici care au emis încheierile de autentificare a contractelor de vânzare/cumpărare a imobilelor, vândute de acesta (în calitate de vânzător) prin intermediul acestora, precum și informații (suprafața construită desfășurată a construcțiilor, data punerii în funcțiune, suprafața terenului constructibil, valoarea impozabilă a terenurilor și a construcțiilor), de la Primăriile pe raza cărora se afla imobilele tranzacționate (terenuri și construcții), existente în copie la dosarul cauzei, anexe la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, în perioada 01.01.2004 – 31.10.2009, dl XX a încheiat 86 tranzacții în valoare totală de .. lei ron.

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că în perioada 01.01.2004 - 30.04.2004 dnul XX a realizat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri, cu caracter de continuitate, în valoare totală de .. lei ron, depășind astfel plafonul de scutire de taxă pe valoare adăugată de ... lei prevăzut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au conchis că Dl. XX avea obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA în regim normal până la data de 10.05.2004, în conformitate art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.06.2004, în temeiul art. 153 alin. (1) din același act normativ.

Pentru nerespectarea acestor prevederi legale și ca urmare a faptului că dl. XX nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoare adăugată aferentă încasărilor din vânzarea imobilelor (terenuri, cladiri, apartamente) realizate după data depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au stabilit ca acesta datorează o taxă pe valoare adăugată în sumă de ... lei.

1.1 Referitor la calitatea de persoana impozabilă în sensul taxei pe valoare adăugată

În drept,

Art. 126 alin. (1) lit. a,b,c,d, alin. (3) și alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003, în vigoare începând cu 01.01.2004 prevede:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) **constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;**
b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).[...]*

(3) *Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

(4) *Operațiunile impozabile pot fi:*

a) **operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;"

Potrivit art. 128, alin. (1) din Legea 571/22 decembrie 2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prin **livrare de bunuri** se înțelege:

„(1) 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.,, ;

Deasemenea, potrivit art. 128, alin. (2) din același act normativ, prin **bunuri** se înțelege:

„ (2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație....”

Referitor la "**Persoane impozabile și activitatea economică**", art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/ 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, stipulează :

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

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

Pct 2, alin (1)- **referitor la art. 127-** din HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează : " 2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale”.

Față de prevederile legale invocate rezulta că în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții : constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată, locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezulta dintr-o activitate economică.

Deasemenea, rezulta că prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, inclusiv a bunurilor corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.

Persoană impozabilă este definită în accepțiunea legii fiscale, orice persoană, indiferent de statutul sau juridic, care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități.

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

În sensul prevederilor legale menționate și, având în vedere situația de fapt prezentată, se reține ca dl. XX a efectuat un număr de 86 tranzacții cu bunuri imobiliare, a achiziționat imobile (terenuri, clădiri, apartamente) pe care ulterior, pe parcursul a cinci ani, le-a vândut, obținând venituri cu caracter de continuitate.

Pentru a determina dacă o persoană fizică devine impozabilă pentru livrările de imobile tranzacționate, organele de soluționare apreciază că trebuie stabilit dacă aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, caracter ce se află în raport direct proporțional cu cuantumul tranzacțiilor și repetabilitatea acestora .

Astfel petentul a realizat un număr mare de tranzacții într-o perioadă scurtă de timp, 86 de tranzacții în perioada 2004-2009 , în medie 17 tranzacții pe an, în valoare totală de .. lei ron care, din punct de vedere fiscal nu pot fi considerate ocazionale. Astfel structurate pe ani acestea se prezintă astfel:

- anul 2004 – 9 tranzacții în valoare totală de ... lei ron;
- anul 2005 – 11 tranzacții în valoare totală de ... lei ron;
- anul 2006 – 25 tranzacții în valoare totală de ... lei ron;
- anul 2007 – 29 tranzacții în valoare totală de ... lei ron;
- anul 2008 – 10 tranzacții în valoare totală de ... lei ron;
- anul 2009 – 2 tranzacții în valoare totală de ... lei ron.

În sensul prevederilor legale mai sus menționate, nu are caracter de continuitate, în sensul [art. 127](#) alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, ori în speta petentul nu putea locui și/sau folosi în scop personal 86 de bunuri imobiliare.

Faptul că imobilele în cauză au fost achiziționate de petent în scopul revinzării și obținerii de profit/ beneficiu, ceea ce reprezintă rațiunea oricărui act comercial, derivă din repetabilitatea operațiunilor imobiliare efectuate de petent cu bunuri pentru care nu s-a demonstrat că au fost utilizate de acesta în scopuri personale (terenuri moștenite, locuințe proprietate personală, case de vacanță etc).

Drept urmare nu poate fi primită susținerea petentului, potrivit căreia bunurile tranzacționate au fost utilizate în scopuri personale de către acesta, și deci nu au caracter continuu deoarece acesta nu demonstrează în vreun fel acest lucru.

Nu poate fi reținută de asemenea în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatorului potrivit căreia "prin operațiunile de vânzare a bunurilor imobiliare nu s-a realizat exploatarea bunurilor vândute", deoarece așa cum s-a arătat în categoria activităților economice legiuitorul a avut în vedere nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, dar și actele de comerț care au caracter de continuitate, or contractele de vânzare cumpărare întocmite sunt prevăzute de art.60- 73 din Codul comercial.

In concluzie, potrivit legii fiscale, dl XX este persoana impozabila, iar tranzactiile cu imobile efectuate de acesta in mod repetat pe parcursul perioadei 2004-2009 intra in sfera de aplicare a TVA, intrucât reprezinta livrari de bunuri respectiv transferuri al dreptului de proprietate al acestor bunuri imobile de la petent, către alte persoane fizice .

1.2. Referitor la obligatia solicitarii inregistrarii unei persoane in scopuri de taxa pe valoare adaugata si responsabilitatile ce decurg din aceasta .

In drept,

Art. 152 "Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire din Legea nr. 571/ 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, care erau aplicabile in luna mai 2004, care prevede ca :

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire**, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. [..]

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, **în termen de 10 zile de la data constatării depășirii**. [...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată** pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(4) După depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile nu mai pot solicita aplicarea regimului special, chiar dacă ulterior realizează cifre de afaceri anuale inferioare plafonului de scutire prevăzut de lege."

Începând cu 01.01.2007, articolul 152 , a fost modificat prin art. I pct. 125 din Legea nr. 343/ 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/ 2003, și are următorul conținut :

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

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, **organele fiscale competente au dreptul**

să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă, conform art. 153."

Referitor la "Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată", art. 64 alin (1), lit c) și alin (5), lit c) din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

"(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în următoarele situații: [...]

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile **Codului fiscal** privitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon.

(5) Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este: [...]

c) **data de întâi a lunii următoare** celei în care persoana impozabilă are obligația să solicite luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c)."

Începând cu data de 01.01.2007 și până în prezent, plafonul de scutire de taxă pe valoare adăugată este de 35.000 euro, respectiv echivalentul a 119.000 lei, potrivit art. 152 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, este aplicabil și art. 156 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aplicabil contestatorului cu data de 01.06. 2004, care precizează :

"(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoare adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile :

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități; [...]

(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoare adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. [...]"

Articolul a fost modificat prin art. I pct. 133 din Legea nr. 343/ 2006 (publicată la 1 august 2006), în vigoare de la 01.01.2007, cu următorul conținut :

"(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu. [...]"

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, persoanele impozabile care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire de 200.000 lei până la 31.12.2006 și 35.000 euro începând cu 01.01.2007, au obligația legală să solicite înregistrarea ca

plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii cifrei de afaceri realizată.

Totodata, se reține că după depășirea plafonului de scutire, persoanele impozabile sunt obligate atât la înregistrarea ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată cât și la ținerea evidenței contabile a operațiunilor impozabile astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoare adăugată colectată pentru livrările de bunuri, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor, să întocmească și să depună la organul fiscal competent la termenul legal decontul de taxă pe valoare adăugată.

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoare adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrare ca plătitor de TVA în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.

Din analiza contractele de vânzare cumpărare existente in copie la dosarul cauzei, încheiate de Dnul XX în calitate de vânzător, rezulta ca în perioada 01.01.2004 - 30.04.2004, s-au efectuat următoarele tranzacții imobiliare :

1. contract de vânzare cumpărare nr. .. încheiat la data **05.02.2004**, având ca obiect imobil reprezentând "teren curți construcții 483,32 mp și casa de locuit" situat în comuna XX, sat ..., pct. ... nr. ..., nr. cadastral .., valoare tranzacție .. lei ron (mod dobândire : cumpărare, contract nr. .. 2003).

2. contract de vânzare cumpărare nr. .. încheiat la data de **30.03.2004**, având ca obiect "apartament" situat în Rm. Vâlcea, str. .. nr. .. bl. ..., sc..., et. ..., nr. cadastral ../2;19, valoare tranzacție .. lei ron (mod dobândire : schimb, contract nr. .../ 2004).

3. contract de vânzare cumpărare nr. .. încheiat la data de **01.04.2004**, având ca obiect Imobil reprezentând "teren 912,14 mp și casa de locuit", nr. cadastral .., situat în loc. ..., sat .. nr. ..., jud. Vâlcea, valoare tranzacție .. lei ron (mod dobândire : cumpărare licitație publică, pv. nr. ../ 2002).

4. contract de vânzare cumpărarea nr. .. încheiat la data de **20.04.2004**, având ca obiect imobil reprezentând "teren în ST-912,14 și casa de locuit", nr. cadastral .., situat în loc. ..., sat .. nr. ..., jud. Vâlcea, valoare tranzacție .. lei ron (mod dobândire : cumpărare licitație publică, pv. nr. ../ 2002).

Din cele de mai sus, rezulta că in perioada 01.01.2004 – 30.04.2004 din cele patru tranzactii imobiliare d-nul XX a realizat venituri in valoare totala de .. **lei ron** (... + ... + .. + ..), depasind astfel plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, de 200.000 lei valabil, prevazut de lege.

Cu toate acestea, dl. XX nu a solicitat organelor fiscale înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal până la data de 10.05.2004, iar începând cu data de 01.06.2004, nu a evidențiat taxa pe valoare adăugată în contabilitate, în jurnalele de vânzări, în decontul de taxă pe valoare adăugată și nu a efectuat virarea acestei taxe către bugetul de stat potrivit prevederilor legale precizate anterior.

În baza Referatului nr. ../ ...2010, organele de inspecție fiscală au solicitat înregistrarea in scopuri de taxa pe valoarea adăugată a dlui XX din Rm. Vâlcea, atribuindu-i-se codul de inregistrare fiscală pentru tranzactii imobiliare ... asa cum rezulta din adresa nr. .. din ...2010, a AMAVS Valcea, aflată în copie la dosarul cauzei.

Referitor la sustinerea petentului potrivit căreia în perioada de referință, respectiv anul 2004, era imposibil să te înregistrezi ca persoana fizică plătitoare de TVA pentru tranzacții imobiliare, organele fiscale respingând astfel de cereri pe motiv că aceste

operațiuni nu sunt taxabile, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât contestatarul nu face dovada cu documente ca a întreprins vreun demers sau a făcut vreo solicitare în acest sens adresată organului fiscal teritorial.

Ca urmare a realizării operațiilor taxabile, petentul avea obligația să calculeze și să vireze taxa pe valoare adăugată având în vedere dispozițiile legale prevăzute de Titlul VI TAXA PE VALOARE ADAUGATA din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare astfel :

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

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

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

“ (1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.”

Așa cum prevede art.134 alin (3) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “ *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*”

Aceleași prevederi au fost preluate în dispozițiile Art. 134¹ alin.1, introdus prin Pct. 98 din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, care precizează: “ (1) Faptul generator intervine **la data livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

1.3. Referitor la baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată

In drept,

Art. 137, *Baza de impozitare la alin.(1), lit a)* din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce **constituie contrapartidă obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,(...)”.

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

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

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

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

Așadar, fata de prevederile legale mai sus mentionate rezulta ca baza **de impozitare a taxei** pe valoarea adăugată pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii este formata din tot ceea ce **constituie contrapartidă obținută** sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, până la data de 31.12.2006 iar incepind cu 01.01.2007, se includ si **subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni**.

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

"(2)Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă : [...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil(..)"

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

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

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;

Prin urmare, fata de cele de mai sus rezulta că :

- până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, orice tranzacție cu clădiri și terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă.

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

Prin lege se prevede că o construcție este considerată nouă în sens fiscal, de la data primei ocupări care coincide cu data procesului verbal de recepție, până la data de 31 decembrie a anului următor. În ceea ce privește încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice teren (agricol, forestier, livadă, pășune, etc) se referă la

încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Fata de cele de mai sus, se retine ca în perioada supusă inspecției fiscale dl. XX a realizat tranzacții imobiliare în sumă totală de ... lei.

În vederea stabilirii bazei de impozitare, raportat la prevederile mai sus menționate, din valoarea totală a tranzacțiilor încheiate de petenta s-a exclus suma de .. lei ron (.. ron + .. ron), ce reprezintă :

1.- operațiuni pentru care s-a aplicat regimul special de scutire până la data depășirii plafonului de scutire a TVA, respectiv până la data de 31.05. 2004 în suma totală de **... lei ron**, conform art. 152, alin (1) din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

2. - operațiuni scutite fără drept de deducere, aferente perioadei 01.01.2007 – 31.10.2009 în suma totală de **.. lei ron**, conform pct. 109-referitor la art. 141, alin (2), lit f), din Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*imobile vechi*).

Asadar, a rezultat o baza de impozitare în suma de **de ... lei, structurată pe ani astfel :**

- 01.06.2004 - 31.12.2004 - valoare totală tranzacții imobiliare .. lei ron, valoare impozabilă stabilită **.. lei ron**;(.. - ...)

- 01.01.2005 - 31.12.2005 - valoare totală tranzacții imobiliare .. lei ron, valoare impozabilă **... lei ron**;

- 01.01.2006 - 31.12.2006 - valoare totală tranzacții imobiliare .. lei ron, valoare impozabilă **... lei**;

- 01.01.2007 - 31.12.2007 - valoarea tranzacții imobiliare .. lei ron, valoare impozabilă **.. lei** (.. - ...);

- 01.01.2008 - 31.12.2008 - valoare totală tranzacții imobiliare ... lei ron, valoare impozabilă **.. lei** (.. - ...);

- 01.01.2009 - 31.10.2009 - valoare totală tranzacții imobiliare ... lei, valoare impozabilă **0**.

Astfel, baza de impozitare în suma de **... lei ron (.. + + .. + ..)**, a fost stabilită de organele de inspecție fiscală astfel:

- pentru perioada 01.06.2004–31.12.2006, **au fost considerate operațiuni taxabile, toate tranzacțiile efectuate în suma totală de ... ron** (an 2004 - ... lei ron + an 2005 - .. lei ron + an 2006 - 1... lei ron) ;

- pentru perioada 01.01.2007–31.10.2009, au fost considerate **operațiuni taxabile**, tranzacțiile imobiliare în suma totală de **.. lei ron** (.. lei + .. lei) reprezentând :

a) **construcții noi în valoare totală de .. ron** (.. lei + .. lei) situate în intravilanul comunei XX, sat ..., punct „.....”.

Construcțiile au fost realizate de d-nul XX în baza autorizației nr. .../2005 eliberată de Primăria Comunei D..., județul Valcea, pe terenul achiziționat prin actul de vânzare cumpărare nr. .../2004, imobil înscris de O.C.P.I Valcea în CF 303 a localității D..., dezmembrat prin actul de dezmembrare nr. .../2006 și *vandute ulterior prin contractele de vânzare cumpărare nr. .. din ..2007 (beneficiar) - valoare tranzacție .. lei ron și nr. ...05.2007 (beneficiar) - valoarea tranzacție .. lei ron*.

b) **terenuri construibile in suma totala de .. ron** (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei), situate in : Rm. Vl. str. ..., nr. ..., pct. "...", jud Valcea (teren c.c. 1554 mp); Rm. Valcea, G., str. L..., nr. ..., pct. "....", jud Valcea (teren c.c. 36 mp și teren c.c. 424 mp.) și în Rm. Vâlcea, str. ... nr. ... (teren c.c. 62 mp.), *vandute ulterior prin contractele de vanzare cumparare nr. .../07.08.2007 (valoarea tranzacție ... lei ron), nr. ... din ...2008 (valoarea tranzacție .. lei ron), nr. .../2008 (valoarea tranzacție ... lei ron), nr. ... din2008 (valoarea tranzacție .. lei ron).*

Concluzionând, se reține că, având în vedere prevederile legale citate anterior în vigoare pe perioada 01.01.2004 - 31.12.2006, organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la stabilirea taxei pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de dl. XX, în condițiile în care în această perioadă **orice vânzare de teren sau clădire intră în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată.**

De asemenea, se reține că pentru vânzările de terenuri și clădiri din perioada 01.01.2007 - 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect că pentru o parte din acestea, ce au reprezentat vânzări de terenuri construibile și construcții noi, conform fișei cadastrale, dl. XX se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ca aceste operațiuni nu sunt scutite de TVA.

1.4. În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA.

Acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de TVA, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 145, alin. 3, din Legea 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează ca: „ *Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoare adaugata are dreptul sa deduca....*”.

Totodată, în conformitate cu art. 147 ^1 alin. 1 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2007, sunt precizate :

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

Fata de prevederile legale mai sus mentionate rezulta că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la aceasta respectiv are obligația să colecteze și să plătească TVA aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Avind în vedere însă că petentul nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, aceasta fiind condiția principală pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare și esențiale și nedeținerea decontului ulterior înregistrării din oficiu ca plătitor de TVA, în condițiile prevăzute la art.145-149 din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată pe perioada verificată.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia dreptul de deducere al taxei nu putea fi pur și simplu înlăturat pe motivul că nu era la data realizării tranzacției persoana înregistrată ca plătitor de TVA, cu atât mai mult cu cât, potrivit deciziei atacate, la data emiterii acesteia, era o persoană înregistrată ca plătitor de TVA, din considerentele prezentate anterior aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoare adăugată, începând cu 01.01.2010 sunt aplicabile prevederile alin (4) al pct 62 din normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, potrivit cărora, 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 de TVA depus după înregistrare, după caz, sau într-un decont ulterior în condițiile prevăzute la art.145-149 din Codul fiscal.

Condiția este depunerea decontului de TVA de persoana impozabilă, cu respectarea condițiilor prevăzute la art.145-149 din Codul fiscal, situație în care petentul nu se află la data încheierii inspecției fiscale.

1.5. În ceea ce privește stabilirea TVA în sumă de 516.542 lei

In fapt,

La stabilirea taxei pe valoare adăugată datorată de petent pentru tranzacțiile efectuate, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cota standard de 19 %, prevăzută de art. 140 alin (1) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicată asupra bazei de impozitare ... lei, rezultând o diferență suplimentară de taxă în suma de ... lei.

Tranzacțiile imobiliare încheiate de dl. XX concretizate în contracte/acte de vânzare-cumpărare, au ca beneficiari persoane fizice, care au convenit să achite un pret final.

In drept,

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

“ Se aplică procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrarilor de bunuri și/sau prestațiilor 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.”

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

În același sens, opiniază și Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul MFP- ANAF, prin adresa nr. .../...2010 aflată în copie la dosarul cauzei :

“În cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice în baza unor contracte de vânzare-cumpărare în care se stipulează prețul de vânzare al imobilelor fără a se preciza dacă acesta include TVA, în conformitate cu prevederile pct. 23 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/ 2004, cu modificările și completările ulterioare, **se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei**, respectiv $19 \times 100/119$ în

cazul cotei standard și 9 x 100/ 109 sau 5 x100/ 105 în cazul cotelor redusa, atunci când prețul de vânzare include și taxa.

De regulă prețul include taxa în cazul livărilor 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 orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Fata de punctul de vedere transmis de Ministerul Finantelor Publice, legat de baza de impozitare a taxei pe valoare adaugata si procedeul de determinare al acesteia, prin referatul nr. .../...2010, Activitatea de Inspectie Fiscala Valcea a aratat ca prin aplicarea procedeului sutei marite, taxa pe valoare adaugata datorata de dl XX, este de .. lei, majorarile de intirziere calculate pina la data de 05.02.2010 aferente acesteia sunt in suma de ... lei, iar penalitatile de intirziere calculate pina la data de 31.12.2005 sunt in suma de ... lei.

În temeiul prevederilor legale redade mai sus, si al punctelor de vedere exprimate in cauza, rezută că in mod eronat a fost aplicată cota standard de TVA de 19%, organele de soluționare apreciind ca, în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, baza de impozitare a TVA se determină prin aplicarea procedeului sutei mărite în situația în care beneficiarii sunt persoane fizice care, în acord cu vânzătorii, convin să achite prețul tranzacției, iar acesta este final.

În atare situație , la baza de impozitare în sumă de .. lei, stabilită prin Raportul de inspectie fiscală nr. ... din ...2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../...2010, corectată în data de ...2010, taxa pe valoare adăugată datorată de contestatar, determinată prin aplicarea procedeului sutei mărite, este de .. lei (.. x 19 x 100/ 119 = ... lei) si nu **de ... lei** cum eronat au stabilit organele de inspectie fiscala.

Întrucât din calculul matematic au rezultat sume cu subdiviziuni, se va proceda la rotunjirea acestora, având în vedere dispozițiile Art. 1 alin. (1) din Ordonanța de Urgență Nr. 59 din 23 iunie 2005 privind unele măsuri de natură fiscală și financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale, care precizează :

"(1) Începând cu data de 1 iulie 2005, **impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc și se reflectă în contabilitate în monedă nouă, la nivel de leu, fără subdiviziuni, prin reducere când fracțiunile în bani sunt mai mici de 50 de bani și prin majorare când fracțiunile în bani sunt de 50 de bani sau mai mari.** Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat, cu excepția celor reținute la sursă, altele decât cele aferente veniturilor salariale, în moneda nouă, cu valori mai mici de un leu se întregesc la un leu."

Reținând că taxa pe valoare adăugată datorată de contestatar, determinată prin aplicarea procedeului sutei mărite este de ... lei, având în vedere cele de mai sus, se va proceda la rotunjirea acesteia, prin majorare, la suma de .. lei.

Drept urmare, pentru diferenta de taxa pe valoare adaugata in suma de .. lei (.. - ..) , organele de solutionare urmeaza sa se pronunte in consecinta.

2) În ceea ce privește accesoriile în sumă de .. lei aferente debitului suplimentar in suma de .. lei reprezentând TVA.

Speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care potrivit considerentelor prezentate anterior la pct.1, s-a reținut ca legal stabilit numai debitul în sumă de .. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată suplimentara.

In fapt,

Prin decizia de impunere nr. .. din ...2009, corectată în data de ...2010 ce face obiectul cauzei, pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 26.10.2004 - 05.02.2009, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina petentei accesorii în sumă totală de ... lei, din care : majorări de întârziere în sumă totală de .. lei ron si penalități de întârziere, în sumă totală de .. lei ron.

Prin Referatul nr. .. din ...2010, cu propunerile de soluționare a contestației, existent la dosarul contestației, echipa de inspecție fiscală a stabilit că pentru TVA suplimentara de plată în sumă de .. lei, neachitata la termenele legale corespund majorări de întârziere calculate până la data de 05.02.2010 în sumă de ... lei, iar penalitățile de întârziere calculate până la data de 31.12.2005 sunt în sumă de ... lei.

În drept,

Art. 114 alin1 și art.115 alin.1 din OG 92/ 2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, publicată în MO 560/ 24.06.2004, care precizează :

Art. 114 "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Art. 115 "(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Art. 120 "(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv . Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor . "

Aceste prevederi legale au fost modificate de prevederile art.115, alin.1, art.116, alin.1 și art. 121 alin. (1) din OG nr.92/2003 republicată la 26.09.2005, care au următorul conținut :

Art.115 "(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere ."

Art.116 "(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv ."

Art. 121 " (1) Plata cu întârziere a obligaiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Începând cu data de 31.07.2007, aceste prevederi legale au fost modificate de prevederile art. 119, alin.1 și art.120, alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat la data de 31.07.2007, care precizează :

Art. 119 " (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de către debitor a obligațiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

Art. 120 " (1) Majorarile 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 ."

Din prevederile legale anterior precizate rezultă că în situația în care contribuabilii nu își achită obligațiile de plată datorate bugetului de stat în termenul legal prevăzut de

actul normativ în vigoare, aceștia datorează, după acest termen, dobânzi, penalități de întârziere și majorări de întârziere, calculate de la scadența obligației de plată constând în impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat și până la data stingerii acestora inclusiv prin modalitățile prevăzute de lege.

Din situația de fapt prezentată, se reține că dl. XX nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoare adăugată în sumă de .. lei aferentă încasărilor din vânzarea imobilelor (terenuri, cladiri, apartamente), realizate după data depășirii plafonului de scutire, și, drept urmare, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 114 și 115 din OG 92/ 2003 rep. în MO 560/ 24.06.2004, art. 115 și 116 din OG 92/ 2003 rep. în MO 863/ 26.09.2005 și respectiv prevederile art. 119 alin. 1) și art. 120 alin. 2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală rep. în MO 513/31.07.2007, menționate anterior.

În mod similar stabilirii TVA datorat de contribuabil, se va trata și rezultatul matematic obținut la calculul accesoriilor aferente, respectiv a majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, având în vedere dispozițiile Art. 1 alin. (1) din Ordonanța de Urgență Nr. 59 din 23 iunie 2005 privind unele măsuri de natură fiscală și financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004 privind denominarea monedei naționale.

Astfel, pentru TVA suplimentară stabilită de plată în sumă de .. lei, neachitata la termenele legale corespunde majorării de întârziere calculate până la data de 05.02.2010 în sumă de .. lei, iar prin reducere fără subdiviziuni, **în sumă de .. lei.**

Deasemenea, penalitățile de întârziere calculate până la data de 31.12.2005 sunt în sumă de .. lei, iar prin majorare fără subdiviziuni, sunt în sumă de ... lei.

Față de cele prezentate și, deasemenea, având în vedere că stabilirea de majorări reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", și potrivit prevederilor legale invocate în cuprinsul acestui capăt de cerere, organele de soluționare rețin că în mod legal au fost stabilite în sarcina petentei accesorii în sumă totală de .. lei, din care : majorări de întârziere în cuantum de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei aferente TVA stabilită suplimentară în sumă de .. lei lei, asupra cărora urmează să se pronunțe în consecință.

Tot potrivit aceluiași principiu, cum potrivit considerentelor reținute anterior la pct.1 rezulta că debitul suplimentar în suma de .. lei a fost eronat stabilit în sarcina petentului, pe cale de consecință se reține că și accesoriile aferente acestuia în suma totală de .. lei (.. - ..), din care : majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de ..2 lei, urmează acelasi regim, asupra cărora organele de soluționare se vor pronunța în consecință.

În acest sens, opiniază și Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. .. din2009, de completare a Referatului nr. .. din data de ...2010 cu propunerile de soluționare a contestației existente la dosarul contestației.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) art.209 alin.(1) lit. a , art 213 alin.(1) și art.216 alin. (1) și (2) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007, se :

DECIDE

Art.1 Respingerea contestației formulate de **DI. XX** din Rm. Valcea, județul Vâlcea pentru suma de... lei din care : .. lei taxa pe valoare adăugată și .. lei accesorii aferente, din care : majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei, ca **neîntemeiată.**

Art.2 Admiterea în parte a contestației formulate de **DI. XX** din Rm. Vâlcea, județul Valcea, pentru suma .. **lei** din care TVA în sumă de .. lei și accesorii aferente în sumă de .. lei, din care : majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. ../ ...2010, corectată în data de ...2010 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ../2010.

Art.3 Anularea în parte a Deciziei de impunere nr. ../ ...2010 emisă pentru **DI. XX** privind obligațiile fiscale suplimentare de plata în sumă totală de .. **lei**, din care TVA în sumă de .. lei și accesorii aferente în sumă de .. lei, din care : majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,