



DECIZIA nr.170/2010/12.05.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de *dl. și d-na, domiciliați în Tg.Mureș, str., nr....*, asupra contestației înregistrată sub nr..../08.03.2010, formulată împotriva Deciziei de impunere nr....26.01.2010 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 de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../26.01.2010, comunicate petenților la data de 08.02.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

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

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

- .. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-nei ... prin Decizia de impunere nr..../26.01.2010;

- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-nei prin Decizia de impunere nr..../26.01.2010.

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

A) În contestația înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../13.05.2010, petenții solicită anularea Deciziei de impunere nr..../26.01.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, invocând următoarele:

- având în vedere calitatea de soț și soție, au fost considerați din punct de vedere fiscal ca fiind o singură persoană impozabilă. Acest aspect este în contradicție

directă și cu regulile codevălmășiei soților care nu stabilesc vreo solidaritate pasivă a soților, dimpotrivă codevălmășia reglementează latura activă a patrimoniului în sensul că soții administrează, folosesc și dispun împreună de bunurile comune, oricare dintre ei exercitând singur aceste drepturi este presupus a avea și acordul celuilalt;

- normele de aplicare a codului fiscal nu definesc soțul și soția, respectiv familia ca și un grup fiscal unic, aceasta pentru simplul considerent că nu există o solidaritate pasivă a soților prezumată, iar răspunderea juridică, inclusiv cea fiscală este personală;

- concluzionând, actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale deoarece prin acestea s-a instituit un debit fiscal în sarcina a două persoane fizice care nu sunt solidare fiscal, considerate ca fiind o singură persoană impozabilă, și nu două persoane impozabile distincte. Practic, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a emite câte o decizie de impunere, respectiv raport de inspecție fiscală pentru fiecare persoană fizică, care poate avea calitate de persoană impozabilă, stabilindu-se pentru fiecare dintre ele cuantumul debitului fiscal datorat;

- se află în ipoteza în care organele de inspecție fiscală au instituit o solidaritate pasivă față de cele două persoane fizice, considerate ca fiind o singură persoană impozabilă, fără să existe vreun text legal care să reglementeze calitatea de grup fiscal unic al soților sau solidaritatea pasivă a acestora;

- remedierea acestor grave încălcări a principiului răspunderii personale în sistemul de drept, precum și a normelor amintite mai sus, nu se poate realiza decât prin anularea celor două acte administrativ fiscale contestate;

- totodată, la examinarea stării de fapt fiscale în vederea stabilirii bazei de impunere, organul fiscal competent este obligat să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale;

- a învederat organelor de control faptul că sunt dispuși a le acorda explicații pentru toate nelămuririle constatate pe perioada inspecției fiscale;

- a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o copie a unei facturi emise de S.C. S.R.L. (în prezent având o nouă denumire S.C. S.R.L.), însă neexistând originalul acesteia, D.G.F.P. Mureș a refuzat să o includă în algoritmul de calcul al T.V.A. inițial dedus, ulterior cel stabilit cu titlu de obligație fiscală suplimentară;

- anexează duplicatul facturii nr...../19.12.2007 emisă de S.C. S.R.L. pentru suma de lei din care T.V.A. lei. Totodată, anexează extrasul de cont bancar prin care face dovada plății și fișa contului client care constituie un desfășurător analitic al raporturilor contractuale dintre el și S.C. S.R.L., care atestă de asemenea perfectarea operațiunii înscrise în factura nr...../19.12.2007;

- în aceste condiții, T.V.A. aferentă facturii nr.../19.12.2007 în cuantum de lei este deductibilă, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze și această factură și să o includă în calculul T.V.A. datorată pentru exercițiul financiar 2007, din perspectiva deductibilității acestei sume;

- în susținerea afirmațiilor sale, invocă ca fiind incidente în aplicarea art.146 din Codul fiscal, prevederile pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- totodată, a mai învederat organelor de inspecție fiscală faptul că a mai existat o serie de documente contabile justificative care se impun a fi analizate pentru a fi incluse în calculul TVA, astfel: factura fiscală nr...../01.04.2009 emisă de S.C.... SRL, în baza Contractului de prestări servicii nr../10.10.2008, pentru suma de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând contravaloarea unor servicii de instalații electrice efectuate la imobilul situat în Tg.Mureș, str. ..., nr...; Contractul de furnizare a gazelor naturale la imobilul situat în Tg.Mureș, str., nr..., în baza căruia au fost emise 4 facturi pentru suma de ... lei din care TVA ... suma de.... lei din care TVA în sumă de lei, pentru suma de lei din care TVA lei, respectiv pentru suma de ... lei din care TVA lei;

- sub acest aspect, nelegalitatea actelor administrativ fiscale contestate rezidă tocmai în greșita administrare și apreciere a mijloacelor de probă, cu consecința reținerii unei stări de fapt fiscale care nu corespunde realității faptice, cauzată de efectuarea unui control fiscal fără a fi verificate toate documentele justificative pentru cuantumul T.V.A. dedusă în domeniul său de activitate, cu consecințe asupra T.V.A. colectată;

- un alt viciu de nelegalitate al actelor atacate, rezultă din faptul că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție, verificat și avizat de șeful de serviciu. Practic, numai după aprobarea raportului de inspecție fiscală de către conducătorul organului de inspecție fiscală se va putea emite decizia de impunere, în cauză nefiind respectate prevederile art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată;

- emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere;

- în ceea ce privește caracterul de continuitate al veniturilor obținute din exploatarea bunurilor corporale, precizează că actele atacate au fost emise din perspectiva unei fundamentări greșite, considerându-se că acesta a efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, fără însă a mai fi înregistrat ca plătitor de T.V.A.;

- pornind de la definiția generică de continuitate, și aplicând această definiție la tranzacțiile imobiliare analizate de către inspectorii fiscali, ajunge la concluzia că cel puțin o parte din operațiunile juridice efectuate de acesta nu se încadrează în noțiunea de tranzacție imobiliară cu caracter de continuitate, cu consecința directă că nu îi incumbă obligația de a se declara plătitor de TVA și de a achita TVA aferent prețului tranzacției;

- practic, tranzacția imobiliară vizând imobilul teren construibil efectuată în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat prin Încheierea de autentificare a nr..../15.05.2006 a B.N.P. "Expert", București, nu se încadrează în noțiunea de tranzacție imobiliară cu caracter de continuitate, iar inspectorii fiscali aveau obligația să nu o includă în analiza și ulterior, calculul T.V.A. stabilit prin cele două acte administrativ fiscale;

- astfel cum rezultă din constatările inspectorilor fiscali incluse în conținutul raportului de inspecție fiscală și în anexele la acesta, în perioada 01.01.2005 - 14.05.2006, nu au efectuat nicio tranzacție imobiliară;
- tranzacția în cauză are un caracter pur ocazional și nu unul de continuitate, astfel încât această operațiune nu constituie activitate economică supusă taxării cu TVA, în sensul art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- din aceste considerente, se impune înlăturarea tranzacției imobiliare vizând imobilul teren construibil efectuată în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea nr...../15.05.2006 a BNP "Expert" București, din analiza TVA suplimentar stabilit în sarcina sa, în sensul diminuării obligației fiscale suplimentare cu TVA calculat pentru această tranzacție;
- normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care au definit noțiunea de tranzacție imobiliară cu caracter de continuitate, au aplicabilitate numai începând cu data de 01.01.2010;
- cu toate acestea, organele de inspecție fiscală au aplicat textul legal anterior învederat, și pentru exercițiile financiare anterioare, încălcându-se principiul neretroactivității legii;
- nu aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2006, astfel cum au reținut organele de inspecție fiscală;
- prima tranzacție imobiliară efectuată a fost în data de 15.05.2006, constatând în vânzarea imobilului teren construibil efectuată în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea nr..../15.05.2006 BNP "Expert" București. Or, aceasta tranzacție imobiliară nu constituie activitate economică în sensul dispozițiilor art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nici nu este o operațiune taxabilă din punct de vedere al T.V.A.;
- din acest considerent, suma totală de lei obținută cu titlu de preț al vânzării perfectate în baza contractului de vânzare-cumpărare anterior menționat, nu intră în calculul cifrei de afaceri (reglementată de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare);
- continuând algoritmul logicii juridice formale, plafonul până la care se acordă scutirea de T.V.A. nu a fost atins la finele lunii mai 2006, implicit el și soția sa nu ar fi avut obligația să devină plătitori de T.V.A. începând cu data de 01.07.2006, astfel cum în mod nelegal au reținut organele de control prin cele două acte administrativ fiscale contestate;
- mai mult decât atât, chiar și în ipoteza în care s-ar admite ideea, potrivit căreia tranzacția imobiliară efectuată în data de 15.05.2006, constând în vânzarea imobilului teren construibil, în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea nr...../15.05.2006 a BNP "Expert" București, ar constitui o tranzacție imobiliară cu caracter de continuitate, plafonul maximal lei nu a fost depășit. Aceasta deoarece în speță sunt două persoane fizice/contribuabili, iar prețul vânzării se împarte la doi, rezultând o cifră de afaceri pentru fiecare contribuabil în cuantum de lei;
- eventualul moment de la care s-ar putea discuta despre depășirea plafonului ar fi octombrie 2008, întrucât, în acel moment s-ar putea reține că aceștia au

depășit plafonul de scutire în cuantum de euro, astfel cum acesta era reglementat în acel moment prin dispozițiile art.152 din Codul fiscal. Practic, în cursul lunii octombrie 2008, aceștia, în calitate de soți, au efectuat acte translativ de proprietate cu privire la mai multe bunuri imobile - apartamente;

- potrivit dispozițiilor art.153 din Codul fiscal, ar fi avut obligația de a se înregistra în scop de TVA în termen de 10 zile de la momentul depășirii plafonului (respectiv, prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost depășit - pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004), în concreto, 01.12.2008;

- în același context, învederează faptul că avansurile încasate anterior lunii octombrie 2008, anterior împlinirii faptului generator, nu intrau în acel moment în calculul cifrei de afaceri aferente calculării plafonului de scutire de T.V.A.;

- remedierea acestor grave vicii de nelegalitate nu se poate realiza decât prin anularea celor două acte administrativ fiscale și exonerarea acestora de la plata debitului fiscal stabilit în mod nelegal.

B) Față de aspectele contestate se reține că, în urma verificării efectuate de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **dl. și d-na, domiciliați în Tg.Mureș, str., nr.....**, ce a avut ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.96 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.../26.01.2010 și Deciziile de impunere nr.../26.01.2010 și nr...../26.01.2010 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, contestate parțial. Astfel, petenții se îndreaptă doar împotriva Deciziei de impunere nr.../26.01.2010 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 pentru d-na..., în cauză fiind redate următoarele constatări:

În perioada 15.05.2006 - 31.12.2009 persoanele fizice în cauză, în calitate de coproprietari (soț-soție), au efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi (cu destinație de locuințe și garaje), pe terenurile aflate în coproprietatea persoanelor menționate.

În cursul anului 2007, persoanele verificate au încheiat un contract cu S.C. ... S.A. Câmpia Turzii, în vederea realizării construcției unui bloc de locuințe (compus din 80 de apartamente, 26 garaje și locuri de parcare) cu scopul valorificării acestora. Construcția blocului de locuințe a fost finalizată în cursul anului 2008, an în care începe valorificarea lui.

Din notele explicative (anexa nr.3 și 4 la raportul de inspecție fiscală) completate de persoanele verificate, rezultă că suma necesară realizării investiției în ceea ce privește construcția blocului de locuințe, a fost obținută, prin valorificarea unor imobile situate în mun. București, precum și din avansurile primite de la potențialii cumpărători.

În vederea valorificării imobilelor, pentru fiecare tranzacție au fost încheiate contracte de vânzare-cumpărare (în număr de 95) autentificate de către birouri notariale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, în perioada în cauză persoanele fizice nominalizate, prin efectuarea tranzacțiilor imobiliare, au realizat, în calitate de persoane impozabile, o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea documentelor prezentate, organele de control au constatat că în cursul lunii mai 2006, prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../15.05.2006 de Biroul Notarial "Expert" București, coproprietarii ... și ... obțin suma de ... lei, sumă prin care a fost depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată (200.000 lei), prevăzut pentru regimul special de scutire, potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Plafonul prevăzut la art.152 alin.(3) din Codul fiscal, la care s-a făcut referire mai sus, a fost atins la finele lunii mai 2006, situație care, potrivit art.153 din același act normativ, impunea în sarcina contribuabililor obligația solicitării înregistrării în scopuri de T.V.A. (în speță 01.07.2006).

Având în vedere faptul că persoanele verificate nu au solicitat înregistrarea în scopuri de T.V.A., organele de control au procedat la stabilirea T.V.A. de plată, în cauză fiind incidente pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Pentru anul 2009, la stabilirea TVA de plată, organul de control a aplicat prevederile Hotărârii Guvernului nr.1618/2008 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004.

În vederea determinării taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de lei, pentru perioada 01.07.2006 - 31.12.2009, organele de control au stabilit veniturile realizate din tranzacțiile imobiliare în sumă totală de lei, respectiv veniturile ce constituie baza impozabilă pentru TVA, determinată potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la T.V.A. deductibilă, organele de control au identificat achizițiile destinate realizării investițiilor ce au făcut mai apoi obiectul tranzacțiilor imobiliare, în valoare totală de lei din care TVA deductibilă în sumă totală de (..... lei x 19%), modul de defalcare pe perioade al acestora fiind prezentat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În consecință, prin Deciziile de impunere nr.192.1 și nr.192.2, ambele din data de 26.01.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina d-lui și d-nei, T.V.A. de plată suplimentar în sumă totală de lei (..... lei TVA colectat - lei TVA deductibilă), la care, până la data de 26.01.2010, în temeiul art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au fost calculate accesorii în sumă de lei, prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, față de care petenții se îndreaptă doar împotriva Deciziei de impunere nr...../26.01.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte

obligății fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități

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

Referitor la aspectele de formă ale actului administrativ fiscal atacat

1. Cu privire la susținerea petențiilor potrivit căreia cu ocazia inspecției fiscale persoanele fizice verificate au precizat organelor de control faptul că în câteva zile vor putea prezenta o serie de documente care să fie avute în vedere la determinarea T.V.A. dedusă, însă organele de control nu au suspendat desfășurarea inspecției până la momentul la care ajungeau în posesia acestor înscrisuri, controlul fiind finalizat fără a fi luate în considerare documentele anterior precizate, se rețin următoarele aspecte:

- inspecția fiscală ce urma a se desfășura a fost adusă la cunoștința contribuabililor, în scris, prin Avizele de inspecție fiscală nr...../15.12.2009 și nr...../15.12.2009, iar inspecția fiscală a început în data de 11.01.2010. Prin urmare, astfel cum s-a stipulat în avizul de inspecție fiscală, pentru buna desfășurare a inspecției fiscale, în acest interval de timp petenții aveau obligația de a pregăti, pentru a fi puse la dispoziția organelor de inspecție, toate documentele contabile și fiscale precum și alte documente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale. Dacă acest lucru nu era posibil, societatea avea dreptul de a solicita, o singură dată, amânarea datei de începere a inspecției fiscale pentru motive justificate;

- întrucât contribuabilii avizați pentru efectuarea inspecției fiscale nu au solicitat organelor de control amânarea datei de începere a inspecției, context în care organele de control nu aveau obligația de a suspenda desfășurarea inspecției fiscale;

- pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilii au avut posibilitatea prezentării documentelor la care se face referire în cuprinsul contestației, însă documentele nu au fost prezentate de aceștia nici la control și nici cu ocazia formulării contestației.

2. Prin contestația formulată petenții invocă faptul că, deciziile de impunere au fost emise la aceeași dată cu emiterea raportului de inspecție fiscală, or, din textul prevederilor art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, rezultă faptul că decizia de impunere se emite ulterior datei existenței valabile a raportului de inspecție fiscală, semnat de organele de inspecție fiscală, semnat și avizat de șeful de serviciu.

Față de susținerile mai sus prezentate se reține că, art.109 “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale” din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

“(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

(2) **La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere** care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere”.

Astfel, prin prevederile legale anterior citate s-a statuat că, la finalizarea inspecției fiscale, raportul în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal și în care este consemnat rezultatul inspecției fiscale, va sta la baza emiterii deciziei de impunere, nefiind prevăzut faptul că deciziile de impunere nu pot fi emise la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală.

În speță se reține că, în urma inspecției fiscale efectuate la persoanele fizice și a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală înregistrat în Registrul unic de control al societății și la organul de control sub nr...../26.01.2010, în baza căruia au fost emise Deciziile de impunere nr...../26.01.2010 și nr...../26.01.2010, fiind respectate astfel prevederile legale anterior citate.

Prin urmare, în condițiile în care, pe de o parte, raportul de inspecție fiscală și deciziile de impunere au fost comunicate petenților la data de 08.02.2010, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul contestației, iar pe de altă parte petenții nu precizează care au fost normele legale în vigoare care nu au fost respectate la emiterea deciziei de impunere și ce influență are în soluționarea contestației înregistrarea raportului de inspecție fiscală în Registrul unic de control al societății și la organul emitent la aceeași dată cu emiterea deciziilor de impunere, se reține că, petenții nu au făcut dovada vreunui prejudiciu suferit, cu atât mai mult cu cât au uzat de calea de atac în condițiile și în termenul prevăzut de lege.

În consecință, este neîntemeiată și susținerea petenților potrivit căreia “emiterea unei decizii de impunere fără ca la data emiterii să existe un raport de inspecție fiscală verificat și aprobat de către conducătorul organului de inspecție fiscală este sancționată cu nulitatea absolută atât a deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmit ulterior existenței unei decizii de impunere”, deoarece emiterea deciziei de impunere la aceeași dată cu raportul de inspecție fiscală nu este interzisă sau sancționată de prevederile legale aplicabile în speță.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei stabilite prin Decizia de impunere nr...../26.01.2010 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, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile constând în vânzări de imobile, d-na datorează taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care au depășit plafonul de scutire, nu s-au înregistrat ca plătitori, nu au colectat, nu au evidențiat și nu au virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată

În fapt, în perioada 15.05.2006 - 31.12.2009, persoanele fizice *dl. și d-na....., domiciliați în Tg.Mureș, str., nr.....*, în calitate de coproprietari (soț-soție), au efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi (construcții cu destinație de locuințe și garaje), pe terenurile aflate în coproprietatea persoanelor menționate.

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul lunii mai 2006, prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificată sub nr.934/15.05.2006 de Biroul Notarial "Expert" București, coproprietarii ... și ... obțin suma totală de ... lei, suma

prin care a fost depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată (... lei), prevăzut pentru regimul special de scutire, potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu data de 01.07.2006, petenții aveau obligația de a se declara ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, în cursul anului 2007, persoanele verificate au încheiat un contract de execuție de lucrări cu S.C. ... S.A. din, jud. Cluj, având ca obiect executarea și finalizarea obiectivului de investiții BLOC DE LOCUINȚE P+4E+M, str. Muntenia, mun. Tg. Mureș, respectiv a unui bloc de locuințe (compus din 80 de apartamente, 26 de garaje și locuri de parcare) cu scopul valorificării acestora. Construcția blocului de locuințe a fost finalizată în cursul anului 2008, an în care începe valorificarea lui, în acest sens, pentru fiecare tranzacție, fiind încheiate un număr de 95 de contracte de vânzare-cumpărare, autentificate de către birouri notariale.

Pentru nerespectarea prevederilor legale în materie și ca urmare faptului că dl. și d-na nu au calculat, nu au evidențiat și nu au virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea imobilelor respective, realizate începând cu data de 01.07.2006, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petenților taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de lei (..... lei în sarcina d-lui + lei în sarcina d-nei), precum și majorări de întârziere aferente în sumă totală de..... lei (..... lei în sarcina d-lui + lei în sarcina d-nei), calculate pentru perioada 25.04.2007 – 26.01.2010, respectiv perioada cuprinsă între scadența la plată a T.V.A. datorată pentru trimestrul I 2007 și data încheierii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată în speță. De menționat este faptul că, din total sume stabilite, în cauză sunt contestate doar obligațiile fiscale de plată stabilite în sarcina d-nei, prin Decizia de impunere nr...../26.01.2010 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, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei, modul de calcul al acestora fiind prezentat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și al anexei nr.5 la acesta.

În 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 iulie - decembrie 2006:

"(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)."

Începând cu 01.01.2007, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada iulie - decembrie 2006, citate mai sus.

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

Așadar, **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) art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este îndeplinită.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 02.05.2006:

"(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 art.127 alin.(2), enunțat mai sus, legiuitorul aduce precizări suplimentare stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit cărora, începând cu data de 09.05.2006:

„(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. ”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor 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.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, nu se reține la soluționarea favorabilă a contestației afirmația petenților potrivit căreia "normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care au definit noțiunea de tranzacție

imobiliară cu caracter de continuitate, au aplicabilitate numai începând cu data de 01.01.2010"

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 02.05.2006-31.12.2006:

"(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."

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 02.05.2006-31.12.2006: *"(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe",* iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Persoanele impozabile nou-înființate pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă declară că vor realiza anual o cifră de afaceri estimată de până la 200.000 lei inclusiv și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate fiscal, care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), se consideră că sunt în regimul special de scutire, dacă nu optează 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. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. 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.[...]

(5) Scutirea prevăzută de prezentul articol se aplică livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de persoanele impozabile prevăzute la alin. (1).

(6) **Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.[...]."**

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

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal:

"(1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu pot aplica regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

(2) Prin persoane impozabile înregistrate fiscal care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire, prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal, se înțelege persoanele impozabile care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar care sunt înregistrate fiscal și ulterior înregistrării fiscale efectuează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere.

(3) În cazul persoanelor ale căror operațiuni au fost scutite fără drept de deducere prin lege și ulterior devin taxabile și/sau scutite cu drept de deducere în același an fiscal, la calculul plafonului de scutire vor fi luate numai operațiunile efectuate de la data la care prin lege operațiunile sunt taxabile și/sau scutite cu drept de deducere. În aplicarea acestui punct operațiunile scutite fără drept de deducere sunt cele prevăzute de lege, exclusiv cele realizate în regimul special de scutire. Pentru depășirea plafonului se ia în calcul numai suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, inclusiv operațiunile scutite cu drept de deducere, exclusiv avansurile încasate pentru operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere înainte de efectuarea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.

(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim

normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă:[...]."

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

Se rețin și prevederile art.152 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "(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."

În speță, se reține că dl. ... și d-na ... au efectuat în perioada mai 2006 - decembrie 2009, în calitate de coproprietari, tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi (construcții cu destinație de locuințe și garaje), realizând la data de 15.05.2006, data autentificării unui contract de vânzare-cumpărare, autentificat prin Încheierea nr...../15.05.2006 de Biroul Notarial "Expert" din București, având ca obiect vânzarea către S.C. "....." S.R.L. "imobilul - lotul 9, situat în București, str., nr..... (fost nr.4), sector 3, compus din teren în suprafață de 1.023,30 mp și construcția edificată pe acesta, respectiv C5-magazie, cu o suprafață construită la sol de 445,30 mp", o cifră de afaceri din vânzări în valoare de lei, depășind astfel plafonul de scutire de 200.000 lei.

Cu toate acestea, dl. și d-na nu au solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal începând cu data de 01.07.2006.

În perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2005 - 31.12.2009, dl. și d-na au derulat mai multe contracte de vânzare de terenuri construibile, astfel cum sunt prezentate în cuprinsul Anexei nr.1 "Situațiile privind tranzacțiile imobiliare efectuate" la Raportul de inspecție fiscală nr...../26.01.2010, constând în contracte de vânzare-cumpărare existente în copie la dosarul cauzei, fapt ce confirmă că petenții s-au comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca persoane impozabile, realizând venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în vânzare de construcții noi și terenuri construibile.

Prin urmare, nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației susținerea petenților potrivit căreia "cel puțin o parte din operațiunile juridice efectuate de subsemnatul nu se încadrează în noțiunea de tranzacție imobiliară cu caracter de continuitate", în condițiile în care, din situațiile întocmite de organele de inspecție fiscală și contractele de vânzare-cumpărare, anexate în copie la dosarul cauzei, rezultă că începând cu luna mai 2006, în mod frecvent și repetat, în cadrul a mai multor luni din perioada supusă verificării (01.01.2005 - 31.12.2009), petenții au încheiat tranzacții imobiliare (95 în total) constând în vânzări de terenuri.

Totodată, nici susținerea petenților potrivit căreia "tranzacția imobiliară vizând imobilul teren construibil efectuată în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea de autentificare nr..../15.05.2006 a BNP <<Expert>> București are un caracter pur ocazional și nu unul de continuitate, astfel încât această operațiune nu constituie activitate economică supusă taxării cu TVA, în sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal", nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

- normele metodologice date în aplicarea art.127 din Codul Fiscal, respectiv pct.3 alin.(5), potrivit cărora "*În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal", nu sunt incidente în speță întrucât nu erau în vigoare la data de 01.07.2006, dată la care petenții aveau obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată;*

- potrivit citatului din lege redat anterior, în anul 2006, legiuitorul nu impunea condiția continuității livrărilor de bunuri corporale și necorporale strict în decursul aceluiași an fiscal;

- în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare, comunicat cu adresa nr.../12.03.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr..../15.03.2010, organele de inspecție fiscală precizează faptul că "în anul 2006 persoanele fizice verificate au efectuat două tranzacții imobiliare (și nu o singură tranzacție așa cum se susține în contestație), respectiv una în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea de autentificare nr...../15.05.2006 a BNP "Expert"București în valoare totală de lei și o tranzacție în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat prin Încheierea de autentificare nr...../08.06.2006 în valoare totală de lei";

- în perioada supusă verificării, respectiv 15.05.2006 - 31.12.2009, dl. și d-na în calitate de coproprietari au efectuat mai multe tranzacții imobiliare, astfel cum sunt prezentate în contractele de vânzare-cumpărare, anexate la dosarul cauzei, fapt ce confirmă că petenții s-au comportat din punct de vedere al taxei pe

valoarea adăugată ca persoane impozabile întrucât au realizat venituri dintr-o activitate economică cu caracter de continuitate constând în vânzarea de imobile și terenuri.

Referitor la susținerile petenților potrivit cărora "normele de aplicare a codului fiscal - H.G. nr.44/2004 nu definesc soțul și soția, respectiv familia ca și grup fiscal unic. Aceasta pentru simplul considerent că nu există o solidaritate pasivă a soților prezumată, iar răspunderea juridică, inclusiv cea fiscală este personală", respectiv "organele de inspecție fiscală aveau obligația de a emite câte o decizie de impunere, respectiv raport de inspecție fiscală pentru fiecare persoana fizică, care poate avea calitate de persoană impozabilă, stabilindu-se pentru fiecare dintre ele cuantumul debitului fiscal datorat", se rețin următoarele:

Conform dispozițiilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, Anexa 1b), Cap.II, pct.3, cu privire la conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoana fizică, stipulează faptul că:

“CAPITOLUL II

Datele de identificare ale contribuabilului

[...]

3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- *adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod poștal, județ/sector).*

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoană fizică asociată, precum și cota de distribuire pentru fiecare:

- *numele, inițiala tatălui și prenumele;*

- *codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;*

- *adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod poștal, județ/sector);*

- *cota de distribuire.*

Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată”.

Având în vedere prevederile legale referitoare la noțiunea de persoană impozabilă, precum și la tratamentul fiscal aplicat asocierilor, citate în considerentele prezentei decizii, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Cei doi contribuabili au acționat ca o asociere fără personalitate juridică, întrucât livrarea bunurilor deținute în coproprietate de contribuabili nu putea fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesar acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea tranzacțiilor.

Prin urmare, plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de T.V.A. este analizat la nivelul asocierii.

Potrivit precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr...../26.01.2010 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, și contractelor de vânzare-cumpărare anexate în copie la dosarul cauzei, tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate de dl. și d-na în calitate de

coproprietari (soț-soție), motiv pentru care ambele persoane reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate.

Prin urmare, se reține ca neîntemeiată susținerea petenților potrivit căreia actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale pe motiv că prin acestea s-a instituit un debit fiscal în sarcina a două persoane fizice, care nu sunt solidare fiscal, considerate ca fiind o singură persoană impozabilă și nu două persoane impozabile distincte.

Prin prisma prevederilor legale citate și a considerentelor anterior redată se reține că, întrucât în speță **plafonul de... de lei** prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, **a fost depășit de petenți în cursul lunii mai 2006** prin tranzacția imobiliară efectuată în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub numărul nr...../15.05.2006 de către BNP <<Expert>> București, în baza căreia cei doi contribuabili au obținut venituri în sumă de lei, contribuabilii aveau obligația să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A., pentru a deveni plătitori de T.V.A. începând cu data de 01.07.2006.

Contribuabilii au făcut obiectul unui control inopinat, în urma căruia au fost întocmite procesele-verbale nr...../09.12.2009 și nr...../10.12.2009, și s-a luat măsura înregistrării din oficiu în scopuri de T.V.A. a persoanelor fizice verificate.

Față de susținerea petenților potrivit căreia organele de inspecție fiscală aveau obligația de a emite câte un raport de inspecție fiscală, respectiv câte o decizie de impunere pentru fiecare persoană fizică, care poate avea calitate de persoană impozabilă, stabilindu-se pentru fiecare dintre ele cuantumul debitului fiscal datorat, se reține că organele de control au consemnat constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal într-un singur raport de inspecție fiscală deoarece, așa cum s-a analizat anterior, tranzacțiile imobiliare supuse controlului au fost realizate de dl. și d-na, ambele persoane reprezentând parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate, iar în baza raportului de inspecție fiscală au fost emise pentru fiecare contribuabil câte o decizie de impunere.

Astfel, ținând cont de faptul că bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare în perioada verificată se aflau în coproprietatea persoanelor fizice și (soț-soție) organele de control au procedat la împărțirea în cote egale a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, prin Deciziile de impunere nr...../26.01.2010 și nr...../26.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emise de organele de specialitate ale D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../26.01.2010, fiind stabilite în sarcina fiecărui contribuabil obligații fiscale în sumă totală de lei, compuse din taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente în sumă de lei.

În acest sens se rețin și cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare, transmis cu adresa nr...../12.03.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../15.03.2010, după cum urmează:

"Organul de inspecție fiscală a emis câte o decizie de impunere pentru fiecare persoană fizică în parte, respectiv pentru Decizia de impunere

nr...../26.01.2010, pentru suma de lei cu titlu de TVA și suma de lei cu titlu de majorări de întârziere aferente TVA și Decizia de impunere nr.192.2/26.01.2010 pentru pentru suma de lei cu titlu de TVA și suma de lei cu titlu de majorări de întârziere aferente TVA.

Deciziile de impunere împreună cu Raportul de inspecție fiscală și adresa de înaintare au fost transmise atât d-nului cât și d-nei , separat, în două plicuri cu două confirmări de primire, confirmări, care de altfel au fost semnate de destinatari la data de 08.02.2010, odată cu primirea documentelor menționate."

Referitor la susținerea petenților potrivit căreia "TVA-ul aferent facturii nr...../19.12.2007 în cuantum de lei este deductibil pentru subsemnatul iar organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze și această factură și să o includă în calculul TVA-ului datorat de subsemnatul pentru exercițiul financiar 2007, din perspectiva deductibilității acestei sume", factură anexată în susținerea contestației, se rețin următoarele:

- în cuprinsul facturii nr.../19.12.2007 emisă de S.C. S.R.L. este înscris "Servicii conf. Contract nr..... din 27.12.2006";

- în susținerea contestației petenții nu anexează "Contract nr..... din 27.12.2006" înscris în factura sus menționată, ci Contractul de proiectare nr..../2006 este încheiat între S.C..... S.R.L. și S.C..... S.R.L., care are ca obiect "întocmirea Studiului de amplasament pentru bloc de locuințe propus pe str. din Tg.Mureș, precum și Documentația necesară obținerii autorizației de construire și proiect tehnic + DDE pentru obiectivul: bloc de locuințe str. ... - Tg.Mureș conform solicitării din Certificatul de urbanism nr.../25.05.2006";

- tot în susținerea contestației, petenții anexează "Fișa contului terți" emisă de societatea anterior menționată, întocmită pentru luna decembrie 2007, din care, pe de o parte, rezultă achitarea facturii nr..../19.12.2007 în valoare totală de lei, din care TVA în valoare de... lei, către dl., reprezentând "proiectare management imobil tg.mures", respectiv "Servicii conform contract nr.../27.12.2007", iar pe de altă parte, rezultă că, la data de 31.12.2007, prin Nota contabilă nr.12, suma de reprezintă "transfer sumă din 542 în 461";

- referitor la documentele anterior menționate, prin Completare la referatul privind propuneri de soluționare a contestației nr..../06.04.2010, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

"Menționăm faptul că la data de 06.04.2010 persoana verificată nu a putut prezenta contractul în cauză solicitat, în baza căruia a fost emisă factura nr...../19.12.2007, în schimb ne-a prezentat contractul de proiectare nr.151/2006 încheiat între S.C. ... S.R.L. Tg.Mureș în calitate de proiectant general și S.C. S.R.L. în calitate de beneficiar de unde rezultă că obiectul contractului este: Studiul de amplasament și documentația necesară obținerii autorizației de construire și proiect tehnic + DDE pentru blocul de locuințe propus pe str. din Tg.Mureș.

De precizat că din consultarea situațiilor financiare postate pe internet rezultă că obiectul principal de activitate al SC SRL este Comerț cu ridicata al materialului lemnos și al materialelor de construcții și echipamente sanitare de la înființare și până în prezent (2001-2008), nicidecum activitate de construcții imobile. De asemenea, aratăm că în momentul încheierii contractelor d-nul este asociat

al S.C. S.R.L., așa cum rezultă din semnăturile beneficiarului privind Contractul de proiectare nr.151/2006.

Din analiza "fișei terțului", extrasă din contabilitatea S.C. S.R.L. și anexată contestației depusă, rezultă că d-l a ridicat din caseria societății suma de lei existând mențiunea "Transfer suma de 542 în 461". Din această explicație deducem că S.C. S.R.L. a acordat un avans de trezorerie (ct. 542) d-nului în valoare de cel puțin lei, menționăm "cel puțin" întrucât numai din evidența contabilă a societății se poate constata împrejurările acordării avansului de trezorerie (în ce dată, în valoare, cu ce scop, etc.).

Tot din "fișa terțului" rezultă că, contractul în cauză a fost întocmit în data de 27.12.2007, în timp ce factura care ar fi trebuit să fie emisă în baza contractului în cauză, este întocmită cu o dată anterioară, respectiv 19.12.2007.

Precizăm că factura în cauză nu a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală pe parcursul desfășurării verificării (11.01.2010 - 26.01.2010), aceasta fiind prezentată doar cu ocazia formulării contestației, împreună cu extrasul de cont nr.764 și "fișa terțului" listată la data de 01.03.2010.

Având în vedere cele susmenționate, consideră că nu poate fi avută în vedere la acordarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în factura în discuție, deoarece contribuabilul nu poate face dovada faptului că serviciile înscrise în factura în cauză au fost destinate realizării lucrărilor de construcții pentru care s-a stabilit obligația plății TVA."

Din Nota explicativă dată de d-na organelor de inspecție fiscală, anexată la Procesul-verbal nr..../06.04.2010 de cercetare la fața locului, se reține că la momentul controlului nu se află în posesia Contractului nr...../2006 în baza căruia a fost emisă factura în cauză, necesitând câteva zile pentru obținerea acestuia. Se reține că, nici la data controlului și nici în susținerea contestației, petenții nu au prezentat documentele solicitate necesare justificării deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în factura nr...../19.12.2007 emisă de S.C..... S.R.L., analizată în cauză.

În speță se rețin și prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde este prevăzut:

"(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă".

Având în vedere cele anterior menționate, se concluzionează că petenții nu aduc argumente și nici documente prin care să justifice că taxa dedusă în cauză este aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și, prin urmare, că se impune acordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura supusă analizei.

Susținerea petenților potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei aferentă facturilor fiscale emise în anul 2009 (factura fiscală nr...../01.04.2009 emisă de S.C. SRL, în baza Contractului de prestări servicii

nr.....0/10.10.2008, pentru suma de lei din care TVA..... de furnizare a gazelor naturale la imobilul situat în Tg.Mureș, str. ..., nr....., în baza căruia au fost emise 4 facturi pentru suma de lei din care TVA .. lei, pentru suma de lei din care TVA în sumă de... lei, pentru suma de lei din care TVA lei, respectiv pentru suma de care TVA lei), este deductibilă, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze și aceste facturi și să le includă la calculul T.V.A., nu se poate reține la soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, pentru anul fiscal 2009, sunt în vigoare prevederile pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și modificate prin Hotărârea Guvernului nr.1618/2008, potrivit cărora:

"(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;[...]."

Prin urmare, în baza acestor prevederi legale în vigoare pentru anul fiscal 2009, se reține că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere asupra taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei înscrisă în facturile invocate de petenți în cuprinsul contestației.

Referitor la susținerea petenților potrivit căreia "eventualul moment de la care s-ar putea discuta despre depășirea plafonului ar fi octombrie 2008", când au "efectuat acte translativ de proprietate cu privire la mai multe bunuri - imobile apartamente", se rețin cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, comunicat cu adresa nr...../12.03.2010, înregistrată la D.G.F.P. Mureș sub nr...../15.03.2010, potrivit cărora:

"În anul 2006, persoanele verificate, prin tranzacțiile menționate la punctul 4, obțin suma totală de lei.

În anul 2007 sunt efectuate un număr de 5 (cinci) tranzacții imobiliare în valoare totală de lei. Având în vedere că potrivit prevederilor art.152 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2006 regimul special de scutire a fost de . lei, iar pentru anul 2007 regimul special de scutire a fost de EU (... lei), totuși petenta susține că nu ar fi depășit plafonul de scutire numai în luna octombrie 2008, ceea ce în mod evident nu este corect.

De altfel susținerea petentei ar fi în defavoarea ei, întrucât investițiile cu construirea blocului de locuințe în mare parte sunt efectuate începând din anul 2007

și până în octombrie 2008, perioadă în care beneficiază de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării investiției."

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 au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată contestată în sumă de lei (stabilită în sarcina d-nei) aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de imobile în perioada 2006-2009, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de lei.**

Ținând cont de faptul că stabilirea accesoriilor reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, urmează a se **respinge ca neîntemeiată** contestația petenților și pentru majorările de întârziere contestate în sumă de lei (stabilite în sarcina d-nei) aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de *dl. și d-na*, domiciliati în *Tg.Mureș, str., nr.....*, pentru suma totală de lei, compusă din:

- lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina d-nei prin Decizia de impunere nr...../26.01.2010;

- lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite în sarcina d-nei prin Decizia de impunere nr...../26.01.2010.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

