



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi

Tel : +0232 213332

Fax :+0232 219899

e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR.179/29.06.2010

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului
Iași sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Biroul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul aceleiași instituții cu privire la contestația formulată de persoana fizică **TOMA X** CNP nr., cu domiciliul în Iași, str., jud. Iași, cu adresa de comunicare: Iași, str. Gării,parter, prin adresa nr.din, înregistrată la instituția noastră sub nr.din 19.05.2010, împotriva Deciziei de impunere nr.privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

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

Contestația este semnată de către avocatdin cadrul Cabinetului individual de avocatură „.....”, și poartă amprenta ștampilei cabinetului, în original, în baza Împuternicirii avocațiale nr.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 29.04.2010, cu adresa nr.din 26.04.2010, prin semnarea acesteia și data depunerii contestației, 13.05.2010, aceasta

fiind înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 13.05.2010.

Contestația este însoțită de Referatul nr.din 18.05.2010 privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin care propune respingerea contestației, ca fiind fără temei legal.

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

I. X, prin reprezentantul sau legal avocat, contestă obligațiile fiscale în sumă totală de S lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei și majorările de întârziere aferente în sumă de S lei, stabilite în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.din 26.04.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 26.04.2010, motivând în susținerea cauzei următoarele:

Încadrarea tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare în sfera de aplicare a TVA vine în contradicție cu prevederile art.83 alin.(3) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, potrivit cărora *"Nu se depun declarații de impunere pentru venituri din transferul proprietăților imobiliare."*

Persoanele fizice nu au obligația să depună nici o declarație sau să țină vreo evidență contabilă, motiv pentru care impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, este declarat de către notari, aceștia având obligația de stabilire, reținere și plată a impozitului pe venit, persoana fizică nefiind un contribuabil.

Astfel, neexistând obligația depunerii unei declarații de impunere, nu există bază de impunere determinată legal.

Vânzările de imobile sunt reglementate de Codul civil și pentru ele nu s-au perceput impozite conform tratamentului civil.

Nu există bază de impunere pentru persoana fizică care vinde un imobil. Obiectul actului de control nu este posibil pentru că baza de impunere a unei persoane fizice vânzătoare de imobil și nedeclarată fiscal ca plătitoare de TVA nu este constituită, fiind inexistentă.

Contestatorul susține faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat procedura fiscală obligatorie, respectiv:

- înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale;

- dreptul de a fi ascultat și a exprima un punct de vedere al contribuabilului;

- reîncadrarea din patrimoniul personal în cel comercial al persoanei fizice, conform prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea fiscală;

- comunicarea către contribuabil a înregistrării;

- contribuabilul poate fi de acord sau poate contesta această reîncadrare și, apoi,

- verificarea fiscală,

concluzionând că, organele de inspecție fiscală au interpretat și au aplicat greșit prevederile art.72 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la obligația de înregistrare fiscală.

În ceea ce privește aplicarea prevederilor speciale de reclasificare prevăzute la art.11 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, trebuie considerate prevederile art.153¹ alin.(1), coroborate cu ale art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și normele metodologice de aplicare a art.127, care nu prevăd reclasificarea.

Nefiind definită continuitatea, una din condițiile cumulative, rezultă că organele fiscale consideră că orice vânzare peste S euro ar trebui să fie generatoare de TVA.

Contestatorul susține că, deși organele de inspecție fiscală argumentează că tranzacțiile desfășurate au caracter de continuitate, având în vedere dispozițiile Codului comercial, față de care operațiunile

de înstrăinare de imobile, nu pot fi considerate fapte de comerț dacă nu sunt săvârșite de către un comerciant, a cărui calitate a fost stabilită anterior operațiunii; doctrina deja consacrată a Codului comercial arată că *„Simpla făptuire de acte de comerț, oricât de numeroase, nu e suficientă prin ea însăși să dea unei persoane calitatea de comerciant.”*

Rezultă că, nefiind un act comercial, activitatea de vânzare imobile chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art. 127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nefiind o activitate a unui producător, comerciant sau prestator de servicii, operațiunea de construcții noi nefiind impozabilă dacă persoana nu este clasificată ca fiind impozabilă, așa cum dispune art.13 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, interpretarea normelor fiscale fiind strictă.

În opinia contestatorului, livrarea unei construcții sau a unui teren agricol de către o persoană fizică neimpozabilă indiferent dacă era nouă sau nu, sau a oricărui teren erau scutite de plata TVA. La fel pentru persoanele impozabile livrarea unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren era scutită de TVA în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009, persoana impozabilă fiind obligată la plata TVA pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Contestatorul mai susține faptul că prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt aplicabile imobilelor din patrimoniul personal identificate conform art.77² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, până la încadrarea acestor activități în art.127 alin.(2) din același act normativ, iar fără reglementări, A.N.A.F. nu poate dovedi caracterul construibil al terenului. O persoană fizică nu poate fi încadrată ca impozabilă pentru aceste tranzacții și nici verificată de A.N.A.F.

Mai susține faptul că vânzarea de imobile nu este descrisă ca activitate economică independentă, iar obligativitatea plății TVA conform art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu încadrează această activitate la cele ale căror specific necesită o declarație de impunere, rezultând astfel că nu există bază impozabilă cu privire la TVA, iar A.N.A.F. nu are dreptul de control fiscal.

În concluzie, contestatorul solicită „...scutirea de la plata obligațiilor fiscale stabilite, iar, în subsidiar, din motivul culpei comune,...” mai solicită să nu se aplice penalitățile și majorările de întârziere „...decât de la data înregistrării persoanei fizice pentru obligația de a plăti TVA, pentru fiecare vânzare în parte, iar după înregistrarea pentru prima vânzare, deductibilitatea deducerii TVA să poată să se aplice nerestrictiv.”

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Iași - Activitatea de Inspecție Fiscală - Biroul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, urmarea verificării tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2007-2009 de către persoanele fizice **X** și **Y** au constatat că acestea au aplicat acestor tranzacții regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Datorită faptului că tranzacțiile imobiliare desfășurate de persoanele fizice **X** și **Y** au caracter de continuitate, dat fiind numărul mare de contracte: 16 contracte în 2007 și 37 contracte în 2008, rezultă că persoanele respective au desfășurat activitate economică, iar în conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată și, având în vedere faptul că plafonul de scutire de S euro prevăzut la art.152 din același act normativ a fost depășit în luna octombrie 2007, organele de inspecție fiscală au considerat că persoanele fizice **X** și **Y** trebuiau să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial.

Conform declarației anexată la dosarul cauzei, persoanele fizice **X** și **Y**, sunt reprezentate de **X**.

În conformitate cu prevederile:

- art.153 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora pot înregistra din oficiu persoana impozabilă ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, precum și ale

- pct.62 ale art.152 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organele de inspecție fiscală vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în

scopuri de taxă dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA și data identificării nerespectării prevederilor legale, prin Decizia de impunere nr. din 26.04.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 26.04.2010, au stabilit în sarcina persoanei fizice **S**, obligația de plată în sumă totală de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și majorările de întârziere aferente în sumă de S lei.

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

Cauza supusă soluționării este dacă, legal, persoana fizică X, datorează taxa pe valoarea adăugată în suma de S lei și majorările de întârziere aferente în sumă de S lei pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2007-2009, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adăugată și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. din 26.04.2010, organele de inspecție fiscală au constatat din documentele puse la dispoziție de notarii publici, că persoanele fizice **X** și **Y** au efectuat tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009, din care: **în anul 2007** în valoare totală de **S lei**, în anul 2008 în valoare totală de S, iar în anul 2009 în valoare totală de S lei, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aplicând regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Astfel, din valoarea totală a tranzacțiilor imobiliare derulate în anul 2007, în sumă totală de 1S lei, suma de S lei reprezintă valoarea totală a tranzacțiilor imobiliare care au ca obiect construcții noi și terenuri construibile, constând din vânzarea unui număr de 8 apartamente dobândite prin construire, în baza autorizațiilor de construire nr. din 12.12.2006 și nr. din 07.07.2007, emise de Primăria conform următoarelor încheieri de autentificare prin notarul public

- nr..... din 12.10.2007, preț de vânzare de S lei;
- nr. din 08.11.2007, preț de vânzare de S euro;
- nr.....din 20.11.2007, preț de vânzare de S euro;

- nr. din 29.11.2007, preț de vânzare de S euro;
- nr. din 05.12.2007, preț de vânzare de S euro;
- nr. din 05.12.2007, preț de vânzare de S euro;
- nr. din 07.12.2007, preț de vânzare de S euro;
- nr. din 21.12.2007, preț de vânzare de S euro.

Datorită numărului mare de contracte încheiate în perioada 2007-2008, 16 contracte în 2007 și 37 contracte în 2008, din punct de vedere fiscal, aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, ci au caracter de continuitate, rezultând astfel că au fost efectuate de persoane impozabile, așa cum sunt definite la art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată așa cum sunt definite la art.126 alin.(1) din același act normativ și, ținând cont de faptul că, în situația în care coproprietarii sunt soț/soție, iar vânzarea unui bun nu poate fi efectuată fără acordul și semnătura celui alt soț, pentru determinarea plafonului de scutire trebuie luată în calcul valoarea totală a tranzacțiilor.

Ca urmare, constatând faptul că prin tranzacțiile imobiliare în valoare totală de S lei, echivalentul a 65.693 euro, derulate în perioada februarie - octombrie 2007, a fost depășit plafonul de scutire de S euro prevăzut la art.152. alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, persoanele respective trebuiau să solicite înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada cuprinsă între data de la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA și data identificării nerespectării prevederilor legale și, prin Decizia de impunere nr. din 26.04.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 26.04.2010, au stabilit în sarcina persoanei fizice X obligația de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei și majorările de întârziere aferente în sumă de S lei.

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

„ART. 126

Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

„ ART. 127

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

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

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

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

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

„În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea

respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...].”

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

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

Astfel, persoana fizică **X** a devenit persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate constând în vânzarea de apartamente, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

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

[...]

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

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

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

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

precum și ale pct.37 alin.(1) ale art.141 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

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

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

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

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

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

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

Față de cele de mai sus, în speță sunt aplicabile și prevederile art.152 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora,

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

„(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.”, precum și cele ale pct.62 ale art.152 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(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 perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;[...]”.

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

În cazul în care nu solicită înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele

fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa pe valoarea adăugată de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

Mai mult, se reține că în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată conform art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată în mod normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data de la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data identificării nerespectării prevederilor legale.

De asemenea, la pct. 66 alin. (2) ale art.153 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

Astfel, se reține că tranzacțiile efectuate de persoanele fizice X și Y nu au fost operațiuni ocazionale, intenția acestora de a desfășura o activitate economică reieșind din investițiile efectuate - achiziționarea terenului, construirea imobilului - pentru realizarea activității economice, iar prin încheierea unui număr mare contracte de vânzare – cumpărare în care au calitatea de vânzător acestea au realizat venituri cu caracter de continuitate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatorului potrivit căreia vânzarea unei construcții de către o persoană fizică neimpozabilă indiferent dacă era nouă sau nu, sau a oricărui teren erau scutite de taxa pe valoarea adăugată, atât pentru persoanele fizice neimpozabile cât și pentru cele impozabile, deoarece, potrivit prevederilor legale redată mai sus prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construit.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici motivația contestatorului potrivit căreia vânzarea de imobile nu este descrisă ca activitate economică independentă, iar obligativitatea plății TVA nu încadrează această activitate la cele ale căror specific necesită o declarație de impunere și atâta timp cât nu au obligația de a depune declarație de impunere, persoanele fizice nici nu pot fi supuse verificării fiscale, deoarece, potrivit prevederilor art. 3 și art.4 din Ordinul nr. 1.415 din 11 august 2009 emis de președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice,

„ART. 3

Competența de a stabili obligații fiscale pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale revine organelor fiscale cu atribuții de administrare a veniturilor statului.

ART. 4

Prin excepție de la art. 3, competența de a stabili obligații fiscale pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale revine și organelor de inspecție fiscală care au constatat, prin acțiuni de inspecție fiscală, că persoana fizică a obținut venituri impozabile.”

Se reține că, persoanele fizice X și Y, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, au avut calitatea de persoane impozabile.

De asemenea, se reține că, în calitate de persoană impozabilă, urmarea depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată în luna octombrie 2007, avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, să colecteze și să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor respective.

Deoarece, nu a solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare, se reține că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului obligația de plată reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

În ceea ce privește solicitarea contestatorului de a se stabili obligația de a plăti TVA, pentru fiecare vânzare în parte și acordarea nerestrictivă a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se rețin următoarele:

Organele de inspecție fiscală, constatând faptul că persoanele fizice **X** și **Y** au efectuat operațiuni impozabile depășind plafonul legal de scutire de taxă pe valoarea adăugată, au aplicat prevederile pct. 62. alin.(2) lit.a) ale art.152 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se dispune:

„În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila 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 datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Art. 153 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispune:

„În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”,

iar la pct. 66. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

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

[...]

d) prima zi a lunii următoare celei în care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de înregistrare, în cazul prevăzut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.”

Astfel, constatând faptul că **X** și **Y** nu au respectat obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată și au aplicat regimul special de scutire, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei, fără să acorde dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate în perioada supusă verificării, deoarece se reține că, potrivit prevederilor art. 145 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată [...]”

Având în vedere faptul că persoanele fizice **X** și **Y** nu au solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, ci au aplicat regimul special de scutire, fiind înregistrată din oficiu începând cu prima zi a lunii următoare celei în care i s-a comunicat actul administrativ de înregistrare, aceasta nu avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înaintea înregistrării ca plătitor de taxă, așa cum dispune și art. 152 alin. 8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146; [...]”.

După înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, contestatorul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.145 alin.(11) din același act normativ, care precizează:

„Orice persoană impozabilă, care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art. 152, și ulterior trece la aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată, are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (12), pentru:

a) bunuri de natura stocurilor, conform reglementărilor contabile, care se află în stoc la data la care persoana respectivă a fost înregistrată cu plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

b) bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achiziționate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”,

coroborate cu prevederile pct.61. din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

„(4) În sensul art. 152 alin. (3) și (7) coroborat cu condițiile prevăzute la art. 145, 145¹, 147, 148 și 149 din Codul fiscal, persoana impozabilă are dreptul/obligația la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate încă în folosință, în scopul desfășurării activității economice în momentul trecerii la regimul normal de taxă, cu condiția ca perioada de ajustare a deducerii prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. Prevederile acestui alineat se completează cu prevederile de la pct. 46.

5) Ajustarea prevăzută la alin. (4) trebuie comunicată organelor fiscale competente, în termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxă, prin depunerea unei liste de bunuri aflate în stoc și serviciile neutilizate, precum și a bunurilor de capital aflate încă în folosință în scopul desfășurării activității economice. Această listă se va întocmi în două exemplare și va cuprinde bunurile și serviciile neutilizate pentru care se efectuează ajustarea, data la care i-au fost livrate bunurile și prestate serviciile, baza de impozitare la data respectivă și suma de ajustat.

(6) Persoana impozabilă va înscrie suma ajustată în primul decont ce se va depune după primirea acordului din partea organului fiscal competent asupra ajustării și sumei acesteia.”

În concluzie, având în vedere faptul că până la data efectuării inspecției fiscale contestatorul, **X** care, conform declarației anexate la dosarul cauzei, este reprezentantul persoanelor fizice **X** și **Y**, nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, chiar dacă la data de 30.10.2007 a depășit plafonul de scutire privind taxa pe valoarea adăugată, de S euro, rezultă că, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei, calculând taxa pe valoarea adăugată colectată și neacordând dreptul de deducere a taxei aferentă achizițiilor, urmează a se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de S lei aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S lei, se reține faptul

că stabilirea de majorări de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și, potrivit prevederilor art.120 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

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

Având în vedere faptul că s-a respins contestația pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de S lei, rămânând ca obligație de plată în sarcina contestatoarei debitul respectiv, potrivit principiului de drept **”accesoriul urmează principalul”**, urmează a se respinge contestația și pentru majorările de întârziere în sumă de S lei aferente debitului în sumă de S lei.

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

DECIDE:

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

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

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

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

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

