



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 4266/656/19.12.2013
privind soluționarea contestației formulate de **d-na X**
înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. X/06.03.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice nr.2 prin adresa nr.X/08.04.2013, înregistrată la D.G.F.P.Timiș sub nr. X/08.04.2013, asupra contestației formulate prin avocat de d-na X, CNP X cu domiciliul în X, str. X, nr. X, jud.Timiș și cu domiciliul judiciar ales la sediul profesional al avocatului X.

D-na X contestă Decizia de impunere 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 nr. X/13.02.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform confirmării de primire din data de 21.02.2013 (anexată la dosarul cauzei) a actelor administrativ fiscale și data înregistrării contestației la D.G.F.P. Timiș, respectiv 06.03.2013. Contestația este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal avocat X care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatănd că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată d-na X se îndreaptă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.01.2013 și a Deciziei de impunere nr.X/13.02.2013 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, în ceea ce privește obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de aceste acte în sumă de X lei cu titlu de TVA, X lei cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere, X lei cu titlu de penalități de întârziere de 15%, solicitând admiterea contestației și anularea în tot a Deciziei de impunere nr. X/13.02.2013, cu consecința exonerării de la plata sumei de X lei stabilită suplimentar în contul TVA și a înlăturării obligațiilor de plată accesorii în sumă totală de X lei.

Prin contestația formulată d-na X, invocă următoarele motive:

Contestatoarea arată că, urmare a încheierii unor tranzacții imobiliare în perioada 2007-2011, a fost supusă unor controale fiscale în urma cărora a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, aferentă vânzării unor bunuri imobile.

Contestatoarea solicită să se constate că organele de inspecție fiscală au încălcat principii și prevederi de bază ale procedurii fiscale, întocmind actele contestate fără a lua în calcul prevederile legale aplicabile la data la care s-au desfășurat operațiunile și fără a ține cont de situația specifică a tranzacțiilor efectuate de aceasta.

În principal, contestatoarea arată că organele de control au considerat în mod nelegal că este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, stabilind că a desfășurat activități economice impozabile în această perioadă sub aspectul TVA, în pofida faptului că este o persoană fizică care nu desfășoară fapte sau acte de comerț.

În fapt, contestatoarea arată că în perioada supusă inspecției fiscale (01.01.2007-31.12.2011), atât în calitate de proprietar unic cât și în calitate de coproprietar cu soții X (cota parte de 50%) a realizat 18 tranzacții imobiliare, respectiv în anul 2007, în calitate de proprietar unic, 2 tranzacții în valoare totală de X lei, în anul 2008, în calitate de coproprietar cu o cota de 50%, 9 tranzacții în valoare totală de X lei, din care X lei reprezentând cota parte a acesteia, în anul 2009, în calitate de proprietar unic, 3 tranzacții în valoare totală de X lei și în anul 2010, în calitate de proprietar unic, 4 tranzacții imobiliare în valoare totală de X lei. Drept urmare, organul de control a apreciat că în anul fiscal 2007 s-a depășit plafonul de scutire pentru plata TVA de 119.000 lei la data de 13.08.2007, având obligația înregistrării ca plătitor de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Contestatoarea precizează că nu s-a sustras verificărilor și, de îndată ce a luat la cunoștință despre control s-a prezentat la autorități cu toate documentele solicitate de către acestea și care erau în posesia sa.

De asemenea, contestatoarea atată că în raport de starea de fapt fiscală consemnată și dispozițiile legale pretins aplicabile, reținute de organul fiscal în cuprinsul actelor administrative contestate, invocă următoarele motive de nelegalitate și netemeinicie a actelor atacate.

1. Interpretarea eronată a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la TVA în sensul că o persoană fizică care vinde bunuri aflate în patrimoniul personal desfășoară activități economice.

Contestatoarea susține că din modul de redactare al normelor legale invocate de către organul de control fiscal rezultă că, aplicarea lor în cazul persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul propriu nu este clară.

Asfel, arată că în Codul fiscal veniturile din transferul proprietăților imobiliare ale persoanelor fizice nu sunt tratate în cadrul veniturilor din activități independente, care în general presupune înregistrarea fiscală a persoanei respective și ținerea evidențelor

fiscale în partidă simplă (art.48 Cod fiscal), ci sunt tratate distinct, în sensul că, persoana fizică, care vinde proprietăți imobiliare nu trebuie să se înregistreze fiscal, ci impozitul se calculează și se reține de către notarul public care încheie actul de transfer (art.77¹ Cod fiscal), tot notarul public fiind acela care întocmește și depune la organele fiscale declarația de impozit aferentă (art.77³ Cod fiscal). Cu alte cuvinte, Codul fiscal nu tratează persoanele fizice care înstrăinează imobile din patrimoniu propriu ca agenți economici.

De asemenea, în dreptul comercial român, contractele de vânzare cumpărare de imobile sunt întotdeauna acte civile, neregăsindu-se în Codul comercial român, în vigoare la momentul efectuării tranzacțiilor, în clasificarea operațiunilor care constituie fapte de comerț (art.3 Cod comercial).

Totodată arată că art.127 alin.(2) din Codul fiscal folosește sintagma de "exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate", susținând că înțelesul normal și lipsit de echivoc al acestei norme este acela că are în vedere doar acele operațiuni de exploatare a bunurilor corporale care permit realizarea de venituri, cum ar fi închirierea, arendarea, etc. Or, vânzarea cumpărarea este o operațiune *uno actu*, care se consumă imediat, prin chiar semnarea contractului de vânzare cumpărare și exclude caracterul de continuitate.

Caracterul ambiguu al normelor legale invocate de organul de inspecție fiscală rezultă din chiar comportamentul organelor fiscale pe parcursul aplicării acestor norme legale. Astfel:

- Toate operațiunile de vânzare cumpărare au fost raportate la organele fiscale de notarii publici odată cu declararea venitului din transferul dreptului de proprietate și a impozitului aferent (art. 77³ Cod fiscal)

- Organele fiscale nu au solicitat persoanelor fizice înregistrarea ca plătitori de TVA și, mai mult, nu au făcut demersurile pe care Codul fiscal le permitea în vederea înregistrării din oficiu în scopuri de TVA (pct.62 alin.2 lit.a din HG nr.44/2004).

- Mai mult, dovada faptului că însăși organele fiscale au dificultăți în interpretarea și aplicarea art.127 alin. 2 din Codul fiscal este și introducerea alin.2¹ al art.127 alin. 2 din Codul fiscal prin OUG nr.109/2009 (în vigoare la data de 01.01.2010), și anume: (2¹) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

Iar, în sprijinul celor de mai sus, vine și regula de interpretare juridică prevăzută de art.983 Cod civil, potrivit căreia în caz de dubiu, interpretarea se face în favoarea debitorului (*in dubio pro reo*), transpunerea în speță a acestei reguli de interpretare este următoarea: din moment ce norma de la art.127 alin. 2 este neclară în ce privește aplicarea ei persoanelor fizice care înstrăinează bunuri imobile, atunci interpretarea ei se va face în favoarea contribuabilului, în sensul excluderii din sfera de aplicare a normei.

Contestatoarea, precizează că din coroborarea normelor legale invocate de către organul de inspecție fiscală, rezultă că, pentru ca operațiunile de vânzare de imobile efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2009 să fie operațiuni taxabile, art. 126 alin.1 Cod fiscal prevede drept condiție *sine qua non* ca ea să fi fost o persoană impozabilă, adică să fi desfășurat de o manieră independentă activități economice, adică să fi exploatat bunuri corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Dar până în anul 2010 nu a existat o dispoziție legală fiscală care să dispună în mod expres ca persoana să fie plătitoare de TVA pentru realizarea de venituri din activitatea de vânzare imobile.

Așa cum rezultă din conținutul prevederilor art. 126, 127 Cod fiscal, în vigoare pentru perioada 2007-2010, pentru ca o operațiune economică să fie supusă TVA, era

obligatoriu ca aceasta să fie realizată de o persoană impozabilă, iar art.127 alin.2 Cod fiscal, în forma în vigoare în perioada sus menționată nu a definit sintagma "caracter de continuitate", explicitarea acesteia fiind introdusă doar cu începere de la 01.01.2010, prin Normele de aplicare ale Codului fiscal, care prevăd că, în cazul construirii de bunuri imobile de către persoane fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau a părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil (alin.4).

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 realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul anului calendaristic (alin.5).

Dat fiind faptul că, legislația fiscală nu a reglementat expres noțiunea caracterului de continuitate al activității economice pentru perioada 2007-01.01.2010, când au intrat în vigoare normele Codului fiscal citate, contestatoarea solicită a se constata că impunerea stabilită de organul de inspecție fiscală încalcă principiul certitudinii obligației fiscale prevăzute de art.3 lit.b) din Codul fiscal, care dispune că acesta se concretizează prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrale, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii fiscale, susținând că este evident că legislația fiscală pe care se întemeiază impunerea până la 01.01.2010 nu respectă acest principiu, aspect sub care impunerea este nelegală.

2. În ceea ce privește includerea în perioada supusă inspecției a anului 2007, contestatoarea solicită a se avea în vedere faptul că, în mod eronat s-a reținut că data de începere inspecției fiscale a fost data de 18.12.2012, conform celor menționate în avizul de inspecție fiscală din 03.12.2012.

Astfel, contestatoarea susține că în condițiile în care nu am intrat în posesia avizului de inspecție fiscală decât la data de 16.01.2013, este evident că data începerii inspecției fiscale nu avea cum să fie anterioară acestei date.

Contestatoarea, arată că, potrivit prevederilor art.102 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, avizul de inspecție fiscală "se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale cu 15 zile", ori, așa cum se menționează în raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013, avizul de inspecție fiscală nr. X din 03.12.2012, a fost comunicat sub semnătură în data de 16.01.2013.

Astfel, contestatoarea arată că și în situația în care, prin absurd, ar accepta că data de 27.12.2012 ar putea fi reținută drept dată la care a avut loc comunicarea avizului de inspecție fiscală, raportat la prevederile art.102 Cod procedură fiscală, inspecția fiscală nu putea să înceapă mai devreme de data de 12 ianuarie 2013.

În acest context, contestatoarea susține că este nelegală includerea în perioada verificată a operațiunilor impozabile efectuate în anul 2007, întrucât în cazul TVA-ului, exigibilitatea acestuia intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

3. În ceea ce privește stabilirea în mod eronat a datei la care a dobândit calitatea de persoană impozabilă plătitoare de TVA, contestatoarea arată că în condițiile în care

anul 2007 nu mai avea cum să mai facă obiectul unei inspecții fiscale, este evident că perioada supusă verificării era 01.01.2008-31.12.2011, și implicit tranzacțiile efectuate în această perioadă.

Prin urmare, susține că în mod eronat s-a stabilit că a depășit plafonul de scutire în anul 2007 și a devenit plătitoare de TVA începând cu 01.10.2007, iar din analiza tranzacțiilor efectuate în anul 2008, se poate stabili cu ușurință că, data la care a depășit plafonul de scutire a fost 18.01.2008, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2008, întrucât data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

Astfel că, față de prevederile art.152 (6) Cod fiscal, contestatoarea susține că a dobândit calitatea de persoană plătitoare de TVA începând cu 01.02.2008.

4. În ce privește baza de impunere la care organul de inspecție fiscală a calculat TVA datorată, contestatoarea solicită a se reține că prin actul de impunere fiscală, TVA-ul a fost calculat în funcție de prețul înscris în contractele de vânzare cumpărare încheiate de aceasta.

Astfel, invocă următoarele prevederi legale:

Art.137 Cod fiscal definește baza impozabilă ca fiind "- tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț..."

Art.140 Cod fiscal, coroborat cu pct.23 (1) și (2) al HG nr.44/2004 stipulează modalitatea de determinare a TVA, precizând că:

"De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice altă situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa. "

Totodată, arată că Decizia nr.2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale, aprobată prin OMFP 1872/2011, în clarificarea prevederilor art.137 și art.140, coroborate cu pct.23 al HG nr.44/2004, menționează că, în cazul în care, din contracte sau din alte mijloace de probă potrivit Codului de procedură fiscală rezultă faptul că prețul include TVA atunci se aplică procedeul sutei mărite prevăzută la alin. (2) al pct. 23 al HG nr.44/2004.

Contestatoarea menționează că noțiunea de taxă în mod generic înseamnă orice taxă, deci inclusiv TVA.

Raportat la conținutul contractelor de vânzare cumpărare, care menționează modul de achitare al taxelor de către cumpărător și având în vedere dispozițiile legale mai sus enunțate, contestatoarea susține că impunerea s-a realizat fără a se stabili realitatea fiscală, la care autoritatea fiscală este obligată prin dispozițiile art.6 și 7 Cod procedură fiscală, în sensul de a se constata dacă prețul stipulat în contractele verificate include și TVA, situație în care calculul acesteia se poate realiza numai prin procedeul sutei mărite, așa cum rezultă din dispozițiile pct.23 alin.(2) din HG nr.44/2004.

Asfel, contestatoarea solicită ca în privința constatării faptului că, prețul din tranzacțiile pentru care nu se emite factură, conține de regulă și TVA, a se avea în vedere și prevederile art. 140 Cod fiscal, coroborat cu pct.23 (1) și (2) al HG nr.44/2004, care stipulează modalitatea de determinare a TVA, potrivit căroră: "de regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice altă situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa."

Pentru toate considerente arătate, contestatoarea solicită admiterea contestației cu consecința anulării actelor administrative fiscale atacate.

II. Prin Decizia de impunere 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 nr. X/13.02.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013 a fost stabilită suma totală de **X lei** reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.01.2013, organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit listei nominale a beneficiarilor de venit (anexa nr.1), emisă de A.F.P. Timișoara ca urmare a declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), depusă de către notarii publici, s-a efectuat un control inopinat, pentru stabilirea stării de fapt fiscale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal de către persoana fizică X, CNP X, cu domiciliul în localitatea X, X, nr. X, ap. X și reședința în X, str. X, nr. X (perioada 12.12.2012-11.12.2013).

Prin procesul verbal nr. X/28.11.2012, s-a constatat că d-na X a desfășurat activități economice și a obținut venituri cu caracter de continuitate din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusă efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, atât în timpul controlului inopinat, cât și în timpul inspecției fiscale, d-na X nu și-a ridicat corespondența de la Oficiul poștal (toată corespondența a fost returnată de Oficiul poștal cu mențiunea "expirat termen de păstrare").

De asemenea, menționează că prin adresa nr.X/28.08.2012 întocmită către Direcția de evidență a persoanelor Timiș - Serviciul de evidență a persoanelor, s-au solicitat informații referitoare la actualul domiciliu stabil sau reședința numitei X, urmare căreia prin adresa nr. X/31.08.2012 întocmită de Direcția de evidență a persoanelor Timiș - Serviciul de evidență a persoanelor, înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. X/14.09.2012 și la S.A.F. - A.I.F. sub nr. X/17.09.2012, s-a comunicat faptul că numita X figurează în Registrul Județean de Evidență Persoanelor cu domiciliul în X, X, nr.X, ap. X, jud.Timiș.

Organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit avizului de inspecție fiscală nr.X/03.12.2012, începerea inspecției fiscale a fost programată pentru data de 18.12.2012, menționând totodată, faptul că, întrucât contribuabilul nu a putut fi contactat, avizul de inspecție fiscală mai sus amintit a fost comunicat prin publicare pe site-ul Ministerului de Finanțe și la sediul DGFP Timiș, str. Ghe. Lazar.nr. 9 B în data de 10.12.2012, fiind considerat comunicat în data de 27.12.2012.

Organele de inspecție fiscală arată că în data de 04.01.2013, d-na X s-a prezentat la sediul DGFP Timiș, str. Ghe. Lazar, nr. 9 B, cam.505, prezentând CI seria X nr. X de unde reiese că și-a stabilit reședința în X, str. X, nr. X, pentru perioada 12.12.2012 - 11.12.2013, așa cum reiese și din răspunsul dat la întrebarea nr.2 formulată de către organele de inspecție fiscală în nota explicativă din data de 28.01.2013 (anexa nr.9).

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că avizul de inspecție fiscală nr.X/03.12.2012 a fost înmănat d-nei avocat X în baza împuternicirii avocațiale nr. X/04.01.2013, sub semnătură, în data de 16.01.2013.

Obiectivul inspecției fiscale îi reprezintă verificarea respectării prevederilor legale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Perioada supusă verificării : 01.01.2007-31.12.2011.

Organele de inspecție fiscală precizează că având în vedere faptul că data începerii inspecției fiscale este 27.12.2012, termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere, în conformitate cu prevederile art.92 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Inspecția fiscală s-a efectuat de către organele de inspecție fiscală în zilele de 27 decembrie 2012, 04, 16, 17, 21, 22, 23 și 28 ianuarie 2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, întrucât d-na X nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, organul fiscal va proceda la înregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art.153 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: " În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5) și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."

Urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Stabilirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA

Organele de inspecție fiscală consemnează că la solicitarea formulată d-nei X, aceasta nu a prezentat contractele de vânzare - cumpărare autentificate de către notarii publici și declarate de către aceștia prin Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), în perioada 01.01.2007 -31.12.2011.

În baza contractelor de vânzare – cumpărare, transmise de către notari la solicitarea organelor de inspecție fiscală, s-a întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2011 (anexa nr.2).

Din confruntarea datelor înscrise în Lista nominală beneficiara de venit conform declarației 208 pentru d-na X (anexa nr.1) cu contractele transmise de către notari, organele de inspecție fiscală au constatat ca operațiunile efectuate de d-na X, în calitate de vânzător, reprezintă tranzacții imobiliare constând în vânzări de construcții noi (apartamente în duplex P+M), cuții construcții intravilan cu locuința P+M și garaj, terenuri arabile extravilane și teren intravilan extins categoria curți construcții, atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%), cu mențiunea că 5 (cinci) contracte de vânzare-cumpărare nu au fost declarate în Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208).

Conform situației listate din programul DECTERIMOB, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2007-31.12.2011.

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare privind imobilele tranzacționate, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate poate dobândi astfel calitatea de persoană impozabilă conform următoarelor prevederi legale:

- art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Este considerată persoană impozabilă orice persoana care desfășoară de o maniera independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități".

-art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

- titlul VI , pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

-art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

Organele de inspecție fiscală consemnează că locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Se consideră a fi locul livrării de bunuri ... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând vânzare de construcții noi (curți construcții intravilan cu locuința P+M și garaj) și terenuri intravilane extinse (curți construcții) sunt impozabile în România, încadrându-se în prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "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)."

În anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că d-na X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 2 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei reprezentând vânzare apartamente situate în duplex P+M (construcții noi), contribuabilul verificat depășind plafonul de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În consecință, persoana fizică X, la data de 13.08.2007, a realizat o cifră de afaceri de X lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei (RON).

Organele de inspecție fiscală arată că în această situație, persoana fizică X

avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art.152 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „ Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii”, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează: " Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art.153", coroborat cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, în care se precizează:

„ în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată."

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că pentru apartamentarea imobilului înscris în CF X, X, constând în locuința duplex P+M și locuința P+M, str. X, nr.X, persoana fizică X ar fi avut dreptul să deducă TVA (actul de apartamentare autentificat sub nr. X/08.06.2007 la X - anexa nr.5, onorariul notarului care include și TVA), dacă ar fi respectat prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în ceea ce privește declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, respectiv ar fi avut cel puțin dreptul de deducere pentru onorariul plătit notarului public, dacă ar fi solicitat factura conform prevederilor legale și dacă s-ar fi înregistrat în termen în scopuri de TVA. Conform art.149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările valabile în anul 2007, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată aferentă oricărei operațiuni legată de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri. Onorariul plătit notarului pentru operațiunile de autentificare legate direct de cumpărarea bunului de capital (cumpărarea de bunuri imobile făcându-se numai în forma autentică conform prevederilor legale în vigoare) include în baza chitanței TVA care ar fi putut fi dedusă dacă contribuabilul s-ar fi înregistrat în scopuri de TVA și ar fi solicitat factura, conform prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală precizează că aspectele menționate mai sus, sunt reglementate de următoarele prevederi legale ;

-art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "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)";

-art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită

înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153";

-titlul VI, pct.62 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: " 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 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 taxa 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.152 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal " Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale."

-art.152 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „ Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

-art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: " Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon ";

-art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea

efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării".

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală se consemnează faptul că în urma verificării efectuate, s-a constatat că d-na X nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal, potrivit art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu a întocmit și nu a depus decontul de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la art.156² alin.(1) al aceleiași legi în perioada 01.01.2007-31.12.2011, așa cum reiese și din răspunsul dat la întrebarea nr.1 formulată de către organele de inspecție fiscală în nota explicativă din data de 28.01.2013 (anexa nr.9).

Stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată, cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept

În anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 2 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, reprezentând vânzare apartamente situate în duplex P+M (construcții noi).

Persoana fizică X, la data de 13.08.2007, a realizat o cifra de afaceri de X lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei (RON).

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în anul 2007, după depășirea plafonului de scutire de TVA, contribuabilul nu a mai efectuat tranzacții imobiliare.

În anul 2008 persoana fizică X în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a încheiat 9 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, contracte care reprezintă vânzare de curți construcții intravilan cu locuința P+M și garaj (construcții noi).

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că 5 (cinci) contracte de vânzare-cumpărare nu au fost declarate în Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208).

Pentru vânzarea celor 9 apartamente au fost eliberate și întocmite următoarele autorizații de construire și procese verbale de recepție finală:

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/01.09.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr. X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/01.09.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr. X/01.09.2007),

-X, str.X , nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007).

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007).

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilele tranzacționale (curți construcții intravilan cu locuința P+M și garaj) sunt construcții noi și, în consecință, vânzarea acestora este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2009 persoana fizică X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 3 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, contracte care reprezintă vânzare apartament cu garaj (construcție veche), garaj nr.X (construcție veche) și apartament (construcție veche).

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 22.10.2009, d-na X vinde apartamentul nr.X situat în X, bl.X, Sc.X, Et.X, X și garajul nr.X situat în X, bl. X, Sc.X, X, X.

Din acest contract reiese faptul că apartamentul nr.X a fost dobândit de contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/28.03.1997, iar garajul prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/31.10.1996.

De asemenea, prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 22.10.2009, d-na X vinde garajul nr. X situat în X, bl. X, X. Din acest contract reiese faptul că imobilul de mai sus a fost dobândit de contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/29.10.1998.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilele tranzacționate se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestora nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: 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."

Pentru vânzarea apartamentului nr.X situat în X, str. X, nr.X, situat în locuința P+M, a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție X/29.09.2006 și procesul verbal de recepție finală nr.X/20.11.2006.

De asemenea, prin adresa nr.X/24.10.2012 s-a solicitat OCPI Timiș copie după actul de apartamentare autentificat sub nr.X/08.06.2007 la X privind imobilul de mai sus, iar prin adresa nr.X/31.10.2012 OCPI Timiș a transmis acest document.

În consecință, organele de inspecție fiscală precizează că imobilul tranzacționat (apartamentul nr.X) este construcție veche, iar vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală arată că în sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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;"

În anul 2010 persoana fizică X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 4 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 2 (doua) vânzări reprezentând terenuri arabile extravilane (terenuri neconstruibile) în valoare de X lei și o vânzare reprezentând apartament (construcție veche) în valoare de X lei, care sunt operațiuni netaxabile.

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 28.04.2010, d-na X vinde apartamentul nr. X situat în X, bl.X, sc.X, et.X, X. Din acest contract reiese faptul că imobilul de mai sus a fost dobândit de contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/20.07.1995.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilul tranzacționat se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin contractul de vânzare cumpărare nr. X autentificat în data de 31.05.2010, d-na X vinde curți construcții intravilan (terenuri construibile) în valoare de X lei, aceasta fiind operațiune taxabilă, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2011 persoana fizică X nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 în valoare totală de X lei, din care 10 (zece) tranzacții imobiliare în sumă de X lei sunt operațiuni taxabile, contribuabilul având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Deoarece în contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către d-na X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada când nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 18.01.2008-31.12.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 18.01.2008-31.12.2011 d-na X a efectuat tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi, operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, conform următoarelor prevederi legale:

- art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

... pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni";

- art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare: "Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduce "

- Decizia nr. 2/12.04.2011: " în interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;".

Organele de inspecție fiscală precizează că locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, " Se consideră a fi locul livrării de bunuri:... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate", iar pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare așa cum prevede art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că pentru tranzacțiile imobiliare a căror valoare a fost exprimată în euro, organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art. 139¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în care se precizează: " Dacă elementele folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operațiuni, alta decât importul de bunuri, se exprimă în valută, cursul de schimb care se aplică este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Națională a României sau cursul de schimb utilizat de banca prin care se efectuează decontările, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea în cauză ".

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de X lei stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei. Modul de determinare a TVA-ului este prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru anii 2008 și 2010, organele de inspecție fiscală menționează că perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(1) din aceeași lege.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de obligații fiscale accesorii aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată neachitată la scadență.

Astfel, majorările, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente diferenței de TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală sunt în sumă de X lei calculate de la data de 26.02.2008 până la data de 21.01.2013.

Organele de inspecție fiscală menționează că au fost calculate penalități de întârziere în cota de 15% pentru obligații fiscale principale nestinse (X lei) conform art 120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei, deoarece de la data de 01.07.2010 până la data de 21.01.2013 s-au scurs 936 de zile. Situația în detaliu este prezentată în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007–2011, persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de

continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 01.01.2007 -31.12.2011

În fapt, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013, în perioada 01.01.2007 -31.12.2011, persoana fizică X a realizat un număr de 18 tranzacții imobiliare constând în vânzări de construcții noi (apartamente în duplex P+M), cuții construcții intravilan cu locuința P+M și garaj, terenuri arabile extravilane și teren intravilan extins categoria curții construcții, atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%), cu mențiunea că 5 (cinci) contracte de vânzare-cumpărare nu au fost declarate în Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208).

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a desfășurat activități economice și a obținut venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând vânzare de construcții noi (curții construcții intravilan cu locuința P+M și garaj) și terenuri intravilane extinse (curții construcții) sunt impozabile în România, încadrându-se în prevederile art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că în anul 2007, d-na X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 2 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei reprezentând vânzare apartamente situate în duplex P+M (construcții noi); astfel că aceasta a depășit plafonul de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

În consecință, persoana fizică X, la data de 13.08.2007, a realizat o cifră de afaceri de X lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei (RON), situație în care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art.152 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

În anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 2 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, reprezentând vânzare apartamente situate în duplex P+M (construcții noi).

Persoana fizică X, la data de 13.08.2007, a realizat o cifra de afaceri de X lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei (RON).

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2007, după depășirea plafonului de scutire de TVA, contribuabilul nu a mai efectuat tranzacții imobiliare.

În anul 2008 persoana fizică X în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a încheiat 9 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, contracte care reprezintă vânzare de curți construcții intravilan cu locuința P+M și garaj (construcții noi).

De asemenea, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că 5 (cinci) contracte de vânzare-cumpărare nu au fost declarate în Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208).

Pentru vânzarea celor 9 apartamente au fost eliberate și întocmite următoarele autorizații de construire și procese verbale de recepție finală:

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr. X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/01.09.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/01.09.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/28.03.2007 și procesul verbal de recepție finală nr. X/01.09.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/12.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007);

-X, str.X, nr.X (autorizația de construire nr.X/20.06.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/02.11.2007).

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilele tranzacționale (curți construcții intravilan cu locuința P+M și garaj) sunt construcții noi și, în consecință, vânzarea acestora este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2009 persoana fizică X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 3 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, contracte care reprezintă vânzare apartament cu garaj (construcție veche), garaj nr.X (construcție veche) și apartament (construcție veche).

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 22.10.2009, d-na X vinde apartamentul nr.X situat în X, bl.X, Sc.X, Et.X, X și garajul nr.X situat în X, bl.X, Sc.X, X, X.

Din acest contract reiese faptul ca apartamentul nr.X a fost dobândit de

contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/28.03.1997, iar garajul prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/31.10.1996.

De asemenea, prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 22.10.2009, d-na X vinde garajul nr.X situat în X, bl. X, X. Din acest contract reiese faptul că imobilul de mai sus a fost dobândit de contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/29.10.1998.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilele tranzacționate se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestora nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru vânzarea apartamentului nr.3 situat în X, str. X, nr.X, situat în locuința P+M, a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție X/29.09.2006 și procesul verbal de recepție finală nr.X/20.11.2006.

De asemenea, prin adresa nr.X/24.10.2012 s-a solicitat OCPI Timiș copie după actul de apartamentare autentificat sub nr.X/08.06.2007 la X privind imobilul de mai sus, iar prin adresa nr.X/31.10.2012 OCPI Timiș a transmis acest document.

În consecință, organele de inspecție fiscală precizează că imobilul tranzacționat (apartamentul nr.X) este construcție veche, iar vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2010 persoana fizică X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 4 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 2 (doua) vânzări reprezentând terenuri arabile extravilane (terenuri neconstruibile) în valoare de X lei și o vânzare reprezentând apartament (construcție veche) în valoare de X lei, care sunt operațiuni netaxabile.

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 28.04.2010, d-na X vinde apartamentul nr.X situat în X, bl.X, sc.X, et.X, X. Din acest contract reiese faptul ca imobilul de mai sus a fost dobândit de contribuabil prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/20.07.1995.

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală precizează că imobilul tranzacționat se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 31.05.2010, d-na X vinde curți construcții intravilan (terenuri construibile) în valoare de X lei, aceasta fiind operațiune taxabilă, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2011 persoana fizică X nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a efectuat un număr de 18 tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 în valoare totală de X lei, din care 10 (zece) tranzacții imobiliare în sumă de X lei sunt operațiuni taxabile, contribuabilul având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Deoarece în contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către d-na X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada cand nu s-a

înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 18.01.2008-31.12.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 18.01.2008-31.12.2011 d-na X a efectuat tranzacții cu terenuri construibile și construcții noi, operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în valoare de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale.

Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de X lei stabilindu-se o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei, modul de determinare a TVA-ului fiind prezentat în anexa nr.X la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru anii 2008 și 2010 perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(1) din aceeași lege.

De asemenea, menționează că pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare, așa cum prevede art.134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, pentru tranzacțiile imobiliare a căror valoare a fost exprimată în euro, s-a procedat în conformitate cu prevederile art. 139¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.126

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

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, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în

sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în 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.”*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „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 explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

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

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

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.153

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

Art.152

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

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor: [...]

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins

sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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 datorat-o 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;”

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 în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

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

1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă

costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Astfel, 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 este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere, total sau parțial, a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de 01.01.2008, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”;

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartidă obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările: „(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Prin pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, după cum urmează:

“ 23. (1) *Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.*

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei în vigoare la data la care intervine faptul generator, respectiv prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii. Totodată, procedeul sutei mărite se aplică pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard, $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, **numai când prețul de vânzare include și taxa.**

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

“În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI " Taxa pe valoarea adăugată ",aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.

În speță, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.01.2013, se reține că în perioada 01.01.2007 - 31.12.2011, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare, constând în vânzări de construcții noi (apartamente în duplex P+M), cuții construcții intravilan cu locuința P+M și garaj, terenuri arabile extravilane și teren intravilan extins categoria curți construcții, atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că d-na X atât în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%), cât și în coproprietate cu soții X (cota parte de 50%) a efectuat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2011 un număr de 18 tranzacții imobiliare în valoare totală de X lei, din care 10 (zece) tranzacții imobiliare în sumă de X lei sunt operațiuni taxabile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că tranzacțiile efectuate de persoana fizică X au caracter economic, aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare se reține că persoana fizică X este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată se reține că în anul 2007, d-na X în calitate de proprietar unic (cota parte de 100%) a încheiat 2 contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei reprezentând vânzare apartamente situate în duplex P+M (construcții noi); astfel aceasta a depășit plafonul de scutire TVA la data de 13.08.2007, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.10.2007.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2007-31.12.2011, persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă din data de 01.10.2007, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000, începând cu această dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei standard de 19%, asupra bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de persoana fizică X din vânzarea de terenuri construibile și construcții noi, potrivit art.137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, respectiv TVA în sumă de X lei la o bază impozabilă în sumă de X lei.

Referitor la motivațiile invocate de contestatoare în ceea ce privește: „interpretarea eronată a dispozițiilor Codului fiscal referitoare la TVA în sensul că o persoană care vinde bunuri aflate în patrimoniul personal desfășoară activități economice”, respectiv că „... până în anul 2010 nu a existat o dispoziție legală care să dispună în mod expres ca persoana să fie plătitoare de TVA pentru realizarea de venituri din activitatea de vânzare imobile” și că „ legislația fiscală nu a reglementat expres noțiunea caracterului de continuitate al activității economice pentru perioada 2007-01.01.2010, când au intrat în vigoare normele Codului fiscal...” , acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, noțiunile de persoane impozabile, caracter de continuitate și activitate economică.

Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.

Având în vedere că urmare a tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 2007–2011, persoana fizică X a transferat prin vânzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constând în vânzări de construcții noi și terenuri construibile, efectuând un număr de 18 tranzacții imobiliare, rezultă faptul că aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, având astfel caracter de continuitate.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia „ în dreptul comercial român, contractele de vânzare cumpărare imobile sunt întotdeauna acte civile,

neregăsindu-se în Codul comercial român, în vigoare la momentul efectuării tranzacțiilor, în clasificarea operațiunilor care constituie fapte de comerț...” acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece actele juridice în urma cărora se transferă dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt încheiate în baza Codului Civil, însa veniturile obținute din tranzacțiile încheiate se impozitează conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) și titlului **VI Taxa pe valoarea adăugata** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Trebuie subliniat și faptul că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unor terenuri construibile și construcții noi este supusă legii fiscale, astfel că tranzacțiile efectuate de o persoană impozabilă având ca obiect livrări de bunuri imobile trebuie analizate din punct de vedere fiscal.

Astfel, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ: “ **(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.**”

Referitor la afirmația contestatoarei cu privire la faptul că „organele fiscale nu au solicitat persoanelor fizice înregistrate ca platitori de TVA și, mai mult, nu au făcut demersurile pe care Codul fiscal le permitea în vederea înregistrării din oficiu în scopuri de TVA (pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004)”, se reține că, potrivit dispozițiilor legale antecitate privind declararea ca platitor de TVA, *obligația înregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile*, ceea ce nu exclude și dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-și îndeplinesc această obligație.

Dacă s-ar admite că lipsa înregistrării din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricăror obligații în privința TVA pentru contestatoare, în situația în care legea fiscală conferă contribuabililor inițiativa înregistrării ca platitor de TVA, ar însemna că legea fiscală reglementează o obligație pur potestativă pentru contribuabili, ceea ce evident nu poate fi acceptat; dimpotrivă, procedura de înregistrare ca platitor de TVA are în vedere ipoteza contribuabilului diligent și de bună credință, căruia îi acordă prerogativa inițierii acestei proceduri.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei referitoare la includerea nelegală în perioada supusă inspecției fiscale a anului 2007, motivat de faptul că “ în mod eronat s-a reținut că data de începere a inspecției fiscale a fost data de 18.12.2012 conform celor menționate în avizul de inspecție fiscală din 03.12.2012 ”, în condițiile în care nu a intrat în posesia avizului de inspecție fiscală decât la data de 16.01.2013, astfel că ” data începerii inspecției fiscale nu avea cum să fie anterioară acelei date”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Așa cum este consemnat în Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.01.2013, începerea inspecției fiscale a fost programată pentru data de 18.12.2012, conform avizului de inspecție fiscală nr.X/03.12.2012 (anexat la dosarul cauzei).

Întrucât avizului de inspecție fiscală nr.X/03.12.2012 emis pentru persoana fizică X nu a putut fi comunicat prin una din modalitățile prevăzute de art.44 alin.(2) și alin.(2¹) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările

și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la comunicarea avizul de inspecție fiscală sus menționat, prin publicitate pe site-ul Ministerului de Finanțe și la sediul DGFP Timiș, str. Ghe. Lazar.nr. 9 B în data de 10.12.2012, în conformitate cu dispozițiile art.44 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind considerat comunicat în data de 27.12.2012.

Dispozițiile art.44 alin.(2), alin.(2¹) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“(2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(2¹) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.”

În contextul de mai sus, de precizat este faptul că la dosarul cauzei se află anexat Anunțul individual nr.X/06.2012 a organelor de inspecție fiscală, prin care se comunică că a fost emis Avizul de inspecție fiscală nr.X/03.12.2012 privind persoana fizică X și adresa de înaintare nr. X/06.12.2012, înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. X/06.12.2012 a acestui anunț către Serviciul Tehnologia Informației pentru publicarea pe pagina de internet a A.N.A.F. precum și pe site-ul teritorial. De asemenea, se află anexat și Procesul- Verbal nr.X/06.12.2012, emis de organele de inspecție fiscală privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate și confirmarea de publicare a anunțului individual - X – A.I.F.-S.I.F.P.F.2 - nr. X/06.2012 , la data de 10.12.2012.

Totodată, de menționat este faptul că în preambulul Raportului de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013, organele de inspecție fiscală au consemnat că inspecția fiscală s-a efectuat în zilele de *27 decembrie 2012, 04, 16, 17, 21, 22, 23 și 28 ianuarie 2013*, contestatoarea neaducând nicio dovadă care să contrazică acest fapt.

De altfel, data de începere a inspecției fiscale, *respectiv 27.12.2012* este consemnată și la pct.2 „Considerații asupra punctului de vedere al contribuabilului” din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.01.2013.

Tot din cupinsul aceluiași raport de inspecție fiscală se reține precizarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că avizul de inspecție fiscală nr. X/03.12.2012 a fost înmănat d-nei avocat X în baza împuternicirii avocațiale nr.X/04.01.2013, sub semnătura, în data de 16.01.2013, ceea ce conduce la ideea că, mai mult decât comunicarea acestui aviz de inspecție fiscală prin publicitate (considerat comunicat în data de **27.12.2012**), acesta a fost înmănat și d-nei avocat X, în baza împuternicirii avocațiale nr.X/ **04.01.2013**.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, susținerea contestatoarei cu privire la includerea nelegală în perioada supusă inspecției fiscale a anului 2007, nu se

justifică.

Totodată, având în vedere cele arătate anterior, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei nici susținerea contestației referitoare la faptul că „în condițiile în care anul 2007 nu mai avea cum să mai facă obiectul inspecției fiscale, este evident că perioada supusă verificării era 01.01.2008-31.12.2011 și implicit tranzacțiile efectuate în această perioadă” și prin urmare „data la care a depășit plafonul de scutire a fost 18.01.2008, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.02.2008.”

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația contestației potrivit căreia calculul TVA-ului trebuia realizat prin aplicarea procedurii sutei mărite, întrucât în contractele de vânzare cumpărare nu se prevede că prețul stipulat include și TVA.

Atâta vreme cât în contractele de vânzare cumpărare nu este prevăzut în mod expres că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct. 23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost interpretate prin Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, și nu cele ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, așa cum susține contestația.

Față de cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei aferentă veniturilor realizate din tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2011 constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile, motiv pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la suma totală de X lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei,

Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează aceste accesorii, în condițiile în care s-a reținut ca fiind datorat debitul principal reprezentând TVA în sumă de X lei, contestația neaducând documente din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală, pentru diferența de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei neachitată la scadență, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, de la data de 26.02.2008 până la data de 21.01.2013.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru anii 2008 și 2010, perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, dispozițiile art. 119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) și (7) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aplicabil până la 01.07.2010 prevăd:

“Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Art.120

Majorări de întârziere

(1) 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.

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale. "

Începând cu data de 1 iulie 2010 „majorările de întârziere” au fost înlocuite cu "dobânzi" și "penalități" de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel cum a fost modificată și completată prin O.U.G. nr. 39/2010:

“Art. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Art. 120

Dobânzi

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

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Ulterior, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile OUG nr.88/2010, care a modificat art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Art. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Potrivit prevederile legale se reține că pentru neplata la termen a obligațiilor fiscale se datorează dobânzi/majorări de întârziere începând cu ziua următoare scadenței obligației datorate și până la data stingerii acesteia. Totodată, se reține faptul

că plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Se reține că, contestatoarele nu aduce documente și nici critici referitoare la modul de calcul al accesoriilor aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală, respectiv sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumării produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere..

Prin urmare, având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, respectiv faptul că, contestatoarele datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată de către organele de inspecție fiscală, rezultă că acestea datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere 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 nr.X/13.02.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.01.2013 prin care a fost stabilită suma totală de X lei reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- d-na X
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

P.DIRECTOR GENERAL,