

Ministerul Finanțelor Publice



Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 22
din 20.03.2012

**Privind soluționarea contestației formulată de
Persoana fizică X cu domiciliul
în municipiul X, str. X nr. X bis,
județul Suceava, înregistrată la Direcția Generală a
Finanțelor Publice a județului Suceava sub
nr. X din 11.05.2011 și reînregistrată
sub nr. X din 15.02.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. X din 11.05.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 11.05.2011, cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X**.

Prin adresa înregistrată în cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice sub nr. X din 15.02.2012, **persoana fizică X** solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. X din 14.04.2011, suspendată prin Decizia de soluționare nr. X din 14.06.2011, emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava.

Din documentele existente la dosarul cauzei, reiese faptul că Tribunalul Suceava respinge recursul formulat în Dosarul nr. X și obligă Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava la soluționarea contestației pe fond.

Persoana fizică X cu domiciliul în municipiul X, str. X, județul Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X din 14.04.2011 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de **X lei** reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei majorări de întârziere aferente TVA.**

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin. 3 și art. 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X X X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind TVA și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X din 14.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 14.04.2011, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de X lei reprezentând TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X lei.

În susținerea contestației petentul precizează că a fost încadrat eronat ca persoană impozabilă și înregistrat în scopuri de TVA, cu privire la veniturile realizate din 5 tranzacții încheiate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, mai puțin tranzacția din 30.12.2010, pentru care datorează TVA de X lei, sumă achitată la data de 28.04.2011, și că s-au stabilit și calculat eronat obligațiile de plată TVA și accesorii pentru vânzările încriminate.

Contestatorul precizează că, în baza contractului de vânzare cumpărare aut. sub nr. X de BNP X, a dobândit dreptul de proprietate asupra terenului de ... mp livadă situat în extravilanul mun. X, contra sumei de X lei, iar în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X a dobândit dreptul de proprietate asupra terenului de X mp livadă situat în extravilanul mun. X, la locul numit „X” contra sumei de X lei.

Se precizează că, potrivit declarației aut. sub nr. X de BNP Asociați X și X, dată de X, cele două suprafețe de teren au fost cumpărate, în virtutea unei asocieri, banii achitați cu titlu de preț provenind în cotă de $\frac{3}{4}$ de la X X X și în cotă de $\frac{1}{4}$ de la X, aspect care poate fi confirmat.

Contestatorul precizează că scopul asocierii a fost construcția unui spațiu comercial, fapt pentru care s-a realizat proiectul tehnic și s-a întocmit documentația necesară emiterii autorizației de construcției, toate demersurile administrative aferente fiind întreprinse de ambii asociați, aspect care, de asemenea poate fi confirmat.

Prin Autorizația de construire nr. X/28.05.2007, emisă de Primarul mun. X s-a autorizat edificarea lucrărilor constând în construire depozit materiale de construcții cu spații pentru birouri la parter și etaj, locuință la mansardă, magazie, bazin și împrejmuire, în valoarea de X lei, la data de 12.11.2008 fiind întocmit procesul verbal nr. 135 la terminarea lucrărilor. Ulterior, cei doi asociați au achitat impozitul minim prevăzut de art. 251 Cod fiscal, de 0,1% din valoarea impozabilă a clădirii.

Potentul susține că banii obținuți cu titlu de preț în baza tranzacțiilor încheiate au fost împărțiți potrivit proporției cu care asociații au participat la dobândirea terenului de ... mp.

Contestatorul precizează că prin HCL X/25.10.2007 a Consiliului local X s-a aprobat PUZ pentru parcelarea suprafeței de ... mp, moment de la care s-a schimbat categoria de folosință a terenului din extravilan fără drept de construire în intravilan construibil.

Potentul susține că s-au încheiat următoarele contracte de vânzare cumpărare:

- autenticat sub nr. X/08.11.2006 pentru suma de X lei;
- autenticat sub nr. X/08.11.2006 pentru suma de X lei;

Total valoare tranzacții 2006 – X lei.

- autenticat sub nr. X/10.07.2007 pentru suma de X lei;
- autenticat sub nr. X/10.07.2007 pentru suma de X lei;
- autenticat sub nr. X/20.07.2007 pentru suma de X lei
- autenticat sub nr. X/24.08.2007 pentru suma de X lei
- autenticat sub nr. X/04.09.2007 pentru suma de X lei

Ulterior acestei date s-au încheiat următoarele contracte de vânzare cumpărare.

- autenticat sub nr. X/13.11.2007, pentru suma de X lei;
- autenticat sub nr. X/13.11.2007, pentru suma de X lei
- autenticat sub nr. X/20.12.2007, pentru suma de X lei
- autenticat sub nr. X/28.12.2007, pentru suma de X lei

Total valoare tranzacții 2007 – X lei.

La data de 01.02.2008 s-a încheiat contractul de schimb aut sub nr. X, în urmă căruia în patrimoniul comun codevălmaș al contestatorilor nu a intrat nici o sumă de bani.

La data de 16.10.2008 s-a încheiat contractul de vânzare cumpărare aut. sub nr. X prin care s-a înstrăinat spațiul compus din 4 încăperi, birou grup sanitar, birou și balcon numerotat de la 1 la 4, în suprafață utilă de 38,42 mp, contra sumei de X euro.

La data de 09.09.2009 s-a încheiat contractul de vânzare cumpărare aut sub nr. X, prin care s-a înstrăinat un apartament în Iași, contra sumei de X lei.

La data de 30.12.2010 s-a încheiat contractul de vânzare cumpărare autenticat sub nr. X prin care s-a înstrăinat suprafața de 203 mp teren livadă, contra sumei de X lei.

Total valoarea tranzacții 2008 – X lei;

Total valoarea tranzacții 2009 – X lei;

Total valoare tranzacții 2010 – X lei.

Petentul susține că singura tranzacție care intră în sfera de aplicare TVA este cea din 30.12.2010, încheiată pentru prețul de X lei, TVA datorată fiind de X lei, sumă achitată la data de 28.04.2011. Plafonul maxim de scutire de la plata TVA a fost depășit în septembrie 2009 și nu la 28.12.2007, cum eronat au susținut organele fiscale.

Persoana fizică X X X contestă decizia de impunere motivat de prevederile art. 126, 127, 128 alin. 1, 2, art. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pentru perioada verificată, precum și prevederile H.G. 44/2004 modificată prin HG nr. 1961/2006.

Petentul susține că Legea 571/2003 și normele metodologice de aplicare nu definesc înțelesul sintagmei „caracter de continuitate” a activității desfășurate de o persoană, care să conducă la concluzia că acesta reprezintă o activitate economică.

Cât privește perioada anului 2006, petentul precizează că art. 127 alin. 2, Cod fiscal, prevedea că reprezintă activitatea economică exploatarea bunurilor corporale sau

necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările până la 01.01.2007, prevedeau că **nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.**

Urmare celor precizate, contestatorul susține că până la data de 01.01.2007 vânzările de imobile proprietate personală nu erau prin urmare impozabile, asimilate activităților economice având natura operațiunilor impozabile.

De asemenea, se precizează că greșit s-a reținut că trebuie verificată incidența art. 152 alin. 1 Cod fiscal pentru tranzacțiile încheiate în perioada anului 2006, textele sus invocate excluzând tranzacțiile cu imobile din sfera TVA. Mai mult tranzacțiile anterioare probării PUZ prin HCL 99/25.10.2007 vizează terenuri extravilane fără drept de construire, astfel încât nu puteau fi avute în vedere la stabilirea incidenței art. 152 alin. 1 Cod fiscal.

În ceea ce privește anul 2007, contestatorul precizează că Legea 571/2003 a fost modificată prin Legea 343/2006 care a transpus la nivel național Directiva 2006/112/CE privind TVA, aducând în susținerea contestației și prevederile art. 141 alin. 2, lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, contestatorul susține că orice vânzare de terenuri construibile ar fi fost o operațiune scutită de taxă, deoarece nu și-a exercitat dreptul de deducere prin depunerea deconturilor de taxă la organul fiscal.

La data de 01.01.2008 Codul fiscal a fost modificat prin OUG 106/2007, petenta citând prevederile art. 141 alin. 2 lit. f.

Potentul precizează că în exercitarea rolului activ al organului fiscal, reglementat de art. 7 Cod procedură fiscală, prin adresa X/23.01.2008, se comunică ANAF Camerei Notarilor Publici că începând cu data de 01.01.2008 se datorează TVA pentru tranzacțiile cu imobile efectuate de către persoanele fizice. La data de 04.02.2008, D.G.F.P. Suceava, prin adresa X, comunică administrațiilor financiare arondate că începând cu data de 01.01.2008 se datorează TVA de persoanele fizice, cu trimiterea la adresa X/23.01.2008 a ANAF.

Contestatorul susține că, contrar regulilor aplicării legii civile în timp, prin decizia de impunere contestată, organele de control au avut în vedere perioada anterioară anului 2008, deși prevederile OUG 106/2007 nu se pot aplica retroactiv, urmând a se stabili dacă s-a depășit plafonul prevăzut de art. 152 alin. 1 Cod fiscal, ulterior datei de 01.01.2008.

Potentul precizează că, în raport cu valoarea tranzacțiilor încriminate, plafonul maxim de scutire TVA a fost depășit în septembrie 2009 și nu la 28.12.2007, cum eronat au reținut organele fiscale; solicitarea privind înregistrarea în scopuri de TVA trebuia să fie făcută la data 01.10.2009, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, care a început să curgă la 09.09.2009.

Singura tranzacție care intră în sfera de aplicare a TVA este cea din 30.12.2010, încheiată pentru prețul de X lei, TVA datorată fiind de X lei, sumă achitată la data de 28.04.2011.

În ceea ce privește accesoriile, potentul precizează că greșit s-au stabilit și calculat retroactiv, tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal generează obligații

fiscale achitate la notarul public, care le virează către bugetul de stat, concomitent cu transmiterea în format electronic a informațiilor privind tranzacțiile imobiliare.

Contestatorul susține că prin activitățile desfășurate a dobândit calitatea de contribuabil și persoană impozabilă, datorând către bugetul statului impozit pe veniturile realizate din tranzacții imobiliare și TVA pentru nivelul cifrei de afaceri superior plafonului de scutire prevăzut de legislația fiscală ulterior lunii octombrie 2009.

Plata retroactivă a accesoriilor aferente TVA este nelegală, în contextul în care obligația fiscală principală s-a individualizat la momentul emiterii deciziei de impunere și a devenit impozabilă la momentul comunicării actului administrativ fiscal, autoritatea fiscală fiind înștiințată cu privire la fiecare tranzacție imobiliară prin transmiterea în format electronic a declarației informative 208, sursa impozabilă sau taxabilă nefiind astfel ascunsă.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoare adăugată pentru persoana fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X din 14.04.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 14.04.2011, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, s-au stabilit în sarcina contestatorului creanțe fiscale în sumă totală de X lei reprezentând TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X lei.

În urma studierii documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală constând din informații de la unitățile fiscale teritoriale, adresele birourilor notariale care au emis Declarația 208, contracte de vânzare cumparare, pentru anii 2005 – 2010 precum și declarațiile contribuabilului, au rezultat următoarele constatări privind tranzacțiile imobiliare realizate de P.F.N. X X X:

1. pentru anul 2005 – organele de inspecție fiscală nu dețin informații cu privire la existența efectuării de tranzacții imobiliare.

2. pentru anul 2006 – 2 tranzacții imobiliare după cum urmează:

2.1 Cu contractul de vânzare-cumparare nr.X/08.11.2006, X-X X și X-X X –soție vând suprafața de suprafața **900 mp teren livada**, situată în intravilanul mun. X, str. X, f.n., între vecinii: parcela cadastrală nr.X/3, parcela cadastrală nr.X/, str. X, X, nou formată prin divizarea parcelei cadastrale nr.X, înscrisă în cartea funciara nr.X a localității cadastrale X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit în baza contractului de vânzare- cumparare autentificat sub nr.X/27.09.2006 la B.N.P. X X – X, prețul tranzacției fiind în suma de **X lei**, având drept cumparator pe X.

2.2 Cu contractul de vânzare-cumparare nr.X/08.11.2006, X-X X și X-X X –soție vând suprafața de suprafața **900 mp teren livada** situată în intravilanul mun. X, str. X, f.n., conform Certificatului de urbanism nr.X/06.11.2006, de către Primăria X, între vecinii: parcela cadastrală nr.X2, parcela cadastrală nr.X/5, parcela cadastrală nr.X/4, X,

nou formata prin divizarea parcelei cadastrale nr.X, înscrisa in cartea funciara nr.X a localității cadastrale X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X/27.09.2006 la B.N.P. X X – X, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X si X.

3. pentru anul 2007 – 9 (noua) tranzacții, după cum urmează:

3.1 Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/10.07.2007, X-X X si X-X X – soție, vând suprafața de suprafața de **...mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, f.n., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate 4400 al localității cadastrale X înscrisa in C.F.nr.X/N, a localității cadastrale X între vecinii: X X, înstrăinata la data de 10.07.2007 de dl X-X X si X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X - X, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, având drept cumpărător pe X.

3.2. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/17.07.2007, X-X X si X-X Viorica –soție vând suprafața de **1.051 mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa in C.F.nr.X, a localității cadastrale X, între vecinii: cp.X, X înstrăinata la data de 17.07.2007 de dl X-X X si X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X la B.N.P. X – si nr. X pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X si X

3.3. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X, X-X X si X-X X –soție, vând suprafața de **... mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X înscrisa in C.F.nr. X N a localității cadastrale X între vecinii: c.p. X X înstrăinata la data de 20.07. 2007 de dl X-X X si X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X – X si nr.X, autentificat de BNP X – X pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X.

3.4. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X, X-X X si X-X X vând suprafața de **...mp teren livada**,situata in intravilanul mun. X., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localitatii cadastrale X a localității cadastrale X vecinii: c.p. X, înstrăinata la data de 24.08.2007 de dl X-X X si X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X la B.N.P. X – si nr. X/27.09.2006, autentificat de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X.

3.5. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/04.09.2007, X-X X si X-X X–soție vând suprafața de **600 mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, str. X f.n., identic cu parcela 1L, între vecinii: cimitir, imobil cu nr. cadastral X, imobilul cu nr. cadastral X

si imobilul cu nr. cadastral X cu nr. cadastral al imobilului X, inscrisa in cartea funciara nr.X a localitatii cadastrale X, înstrăinata la data de 04.09.2009 de dl X-X X si X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X – si nr.X, autentificat de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X. Contractul susmentionat a fost intocmit cu privilegiu, suma incasata de vanzator fiind de X lei, diferenta de X lei urmand sa fie incasata pana la data de 31.01.2008.

Conform adresei nr.X/07.01.2011, emisa de Biroul de Cadastru si Publicitate Imobiliara, rezulta ca imobilul a fost inscris in cartea funciara nr.X/N, in favoarea cumparatorului in baza cererii acestuia nr.X/05.09.2007 si in baza contractului de vanzare cumparare mai sus mentionat.

In concluzie dreptul de proprietate a fost transferat, livrarea bunului fiind efectuata.

3.6. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.x/13.11.2007, X-X X si X-X X – soție, vând suprafața de **915 mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, str. X., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa in X a localității cadastrale X, intre vecinii: c.p. X, cimitir, X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X, autentificat de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X.

Contractul susmentionat a fost intocmit cu privilegiu, suma incasata de vanzator fiind de x lei, diferenta de x lei urmand sa fie incasata pana la data de 01.03.2008.

Conform adresei nr.x/07.01.2011, emisa de Biroul de Cadastru si Publicitate Imobiliara, imobilul a fost înscris in cartea funciara nr.x/N, in favoarea cumparatorului in baza cererii acestuia nr.x/14.11.2007 si in baza contractului de vânzare cumpărare mai sus menionat.

In concluzie, dreptul de proprietate a fost transferat, livrarea bunului fiind efectuata.

3.7. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.x/13.11.2007, X-X X si X-X x – soție, vând suprafața de **... mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, str. x, f.n., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate x al localității cadastrale X, înscrisa in C.F.nr.x, a localității cadastrale X intre vecinii: c.p. X, c.p. X c.p. X, c.p. X, înstrăinata la data de 13.11.2007 de dl X-X X si X;

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X – si nr.X/27.09.2006, autentificat de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator pe X si X.

3.8. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/13.11.2007, X-X X si X-X Viorica – soție, vând suprafața de **508 mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, str. X, f.n., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa in C.F.nr.X a localității cadastrale X intre vecinii: Xh, c.p. X, înstrăinata la data de 20.12.2007 de dl X-X X si X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X – si nr.X/27.09.2006, autentificat de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, având drept cumpărător pe X.

3.9. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/28.12.2007, X-X X si X-X X – soție, vând suprafața de ...mp teren livada, situata in intravilanul mun. X, str. X f.n., identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa in C.F.nr.X a localității cadastrale X intre vecinii: X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare- cumparare autentificate sub nr.X la B.N.P. X – si nr.X, autentificat de BNP X, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, având drept cumparator pe X

4.pentru anul 2008: 3 (trei) tranzacții, după cum urmează:

4.1. Cu contractul de schimb nr.X01.02.2008, X-X X si X-X X – da sub forma de schimb suprafata de 306 m.p. teren livada, situata in mun. X, str. X a localității cadastrale X, identic cu parcela 1L, din corpul de proprietate nrX al localității cadastrale X, intre vecinii: cp.X. Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractului de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X la B.N.P. X –, pretul suprafetei de teren data la schim fiind in suma de **X lei**, beneficiarul suprafetei date la schimb fiind sotii X

4.2.Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X, X-X X si X-X X –soție vând suprafața de ... mp teren livada, situata in intravilanul mun. X, X identic cu parcela 1L din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa in X a localității cadastrale X intre vecinii: c.p. X

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractelor de vanzare- cumparare autentificate sub nr.X la B.N.P. X – si nr.X/27.09.2006, autentificate de BNP X –, pretul tranzactiei fiind in suma de **X Euro**, echivalentul a **X lei**, având drept cumparator pe X.

4.3.Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/16.10.2008, X-X X si X-X X – soție vând spatiu compus din patru incaperi, birou, grup sanitar, birou si balcon, numerotate de la 1 la 4, in suprafata utila de 38,42 m.p., situat in intravilanul municipiului, str. X, bloc X sc.X,parter, judetul Suceava, impreuna cu cota parte din terenul aferent spatiului reprezentand suprafata de 9,20 m.p., cu numarul cadastral al imobilului X, nou format prin divizarea parcelei numarul X, înscrisa in cartea funciara numarul X a localitatii cadastrale

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractului de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X pretul tranzactiei fiind in suma de **X Euro**, echivalentul a **X lei**, avand drept cumparator S.C. X

5. pentru anul 2009 – 3(trei) tranzacții, după cum urmează:

5.1.Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/22.06.2009, X-X X si X-X – soție, vând suprafața de m.p. teren livada situată in intravilanul mun. X str.X., jud.Suceava, intre vecinii: X, identic cu parcela cadastrala X a localitatii cadastrale X. Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobandit in baza contractului de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, avand drept cumparator S.C. X. S.R.L.

5.2. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X26.08.2009, X-X X si X-X X – soție, vinde suprafața de 658 m.p. teren livada situata in intravilanul mun. X, str.X f.n., jud.Suceava, între vecinii: X, identic cu parcela cadastrala 4404-1 L a localitatii cadastrale X inscisa in C.F. nr.X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit in baza contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X la B.N.P. X si contractului de vanzare-cumparare nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X – pretul tranzactiei fiind in suma de **X Euro**, echivalentul a sumei de **X lei**, avand drept cumparator pe X.

5.3. Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X/09.09.2009, X-X X si X-X X – soție, vinde apartamentul 11 situat in intravilanul municipiului X jud.X, in suprafața utila de X, inscris in X a loc cadastrale X Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit in baza contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr.X la B.N.P., avand drept cumparator pe X, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**.

6. pentru anul 2010: 1 (una) tranzacție, după cum urmează:

6.1 . Cu contractul de vânzare-cumpărare nr.X, X-X X si X-X X – soție, vând suprafața de **203 mp teren livada**, situata in intravilanul mun. X, identic cu parcela cadastrala X a localității cadastrale X, nou formata prin divizarea parcelei X a localitatii cadastrale, inscisa in Cartea Funciara nr. X a localitatii cadastrale X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit in baza contractelor de vanzare- cumparare autentificat sub nr.X – X, pretul tranzactiei fiind in suma de **X lei**, având drept cumpărător pe X

Organele de inspecție precizează că, din analiza documentelor prezentate spre control, reiese faptul că activitatea desfășurată de X-X X are caracter de continuitate si este o activitate cu caracter economic, imobilele anterior menționate au fost dobândite prin cumpărare si au fost destinate vânzării ulterioare, in scopul obținerii de venituri.

Activitatea a fost începuta in data de 08.11.2006, data primei tranzacții.

Din verificările efectuate, se constatat faptul ca plafonul de scutire la plata T.V.A., reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, art.152, alin.1, a fost atins si depășit la data de 28.12.2007, in urma efectuării tranzacției menționata in contractul de vânzare cumpărare nr.X

Dreptul de proprietate asupra imobilelor a fost dobândit în baza contractului de vânzare cumpărare nr.X, autentificate de BNP X din X.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, persoana fizica X-X X avea obligatia sa solicite inregistrarea in baza de date a platitorilor de TVA pana pe data de 10.01.2008, urmand ca din data de 01.02.2008 sa devina platitor de TVA.

Intrucat contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala, in conformitate cu O.M.F.P. nr. 1786/2010, cu adresa nr.X, au solicitat A.F.P.M..... inregistrarea acestuia in baza de date a platitorilor de TVA din oficiu, conform pct.62, alin.(2), lit.(a), din H.G.44/2004 din Normele Metodologice de aplicare a Titlului IV - TVA din Legea nr. 571/2003 republicată, astfel i-a fost atribuit codul RO X.

Din analiza contractelor de vanzare - cumparare, rezulta că, in perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, contribuabilul a efectuat un numar de 18 de tranzactii imobiliare,

reprezentand terenuri si cladiri (spatii), din care un numar de 13 tranzacții nu intra in sfera de aplicare a T.V.A. si un numar de 5 tranzactii care intră in sfera aplicarii T.V.A.

Organele de inspecție fiscala au procedat la stabilirea bazei de impunere privind T.V.A., analizând fiecare din tranzacțiile ce sunt cuprinse in sfera de aplicare a T.V.A. (anexa 1), din care rezulta următoarele:

- Baza impozabila - X lei;
- T.V.A. - X lei.

Pentru T.V.A. stabilita suplimentar de plata s-au calculat accesorii in suma de X lei, din care dobânzi în sumă X lei, calculate începând cu data de 26.07.2008, pana pe data de 29.03.2011 și penalități in suma de X lei calculate la data de 29.03.2011.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată s-au reținut următoarele:

1.Referitor la suma de X lei reprezentând TVA, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la înregistrarea persoanei fizice în baza de date a plătitorilor de TVA, devenind astfel persoană impozabilă, precum și dacă au calculat în mod legal TVA aferent tranzacțiilor efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010.

În fapt, în urma inspecției fiscale desfășurate la persoana fizică X, s-a constatat faptul că, în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, contribuabilul a efectuat un numar de 18 de tranzactii imobiliare, enumerate anterior, reprezentand terenuri si cladiri (spatii), din care un numar de 13 tranzactii nu intra in sfera de aplicare a T.V.A. si un numar de 5 tranzactii care intră in sfera aplicarii TVA.

Organele de inspecție au constatat că activitatea desfășurată de X are caracter de continuitate si este o activitate cu caracter economic, imobilele anterior menționate au fost dobândite prin cumpărare si au fost destinate vânzării ulterioare, in scopul obținerii de venituri.

Din verificările efectuate, s-a constatat faptul ca plafonul de scutire la plata TVA, reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, prin art.152, alin.1, a fost atins si depășit la data de 28.12.2007, in urma efectuării tranzacției menționata in contractul de vânzare cumpărare nr.X/28.12.2007 autentificat la BNP X din

Dreptul de proprietate asupra imobilelor a fost dobândit în baza contractelor de vânzare cumpărare nr.X/27.09.2006 și nr.X/15.12.2006 autentificate de BNP X din

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, persoana fizica X avea obligatia sa solicite inregistrarea in baza de date a platitorilor de TVA pana pe data de 10.01.2008, urmand ca din data de 01.02.2008 să devină platitor de TVA.

Intrucat contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala in conformitate cu O.M.F.P. nr. 1786/2010, cu adresa nr.X/25.02.2001, au solicitat A.F.P.M. inregistrarea acestuia in baza de date a platitorilor de TVA din oficiu, conform pct.62, alin.(2), lit.(a), din H.G.44/2004 din Normele Metodologice de

aplicare a Titlului IV-TVA din Legea nr. 571/2003 republicata, fiindu-i atribuit codul RO X.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei de impunere privind taxa pe valoare adăugată, analizând fiecare din tranzacțiile ce sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA, din care rezulta următoarele:

- Baza impozabilă - **X lei**;
- T.V.A. - **X lei**;

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată s-au calculat accesorii în suma de X lei, din care dobânzi în sumă X lei, calculate începând cu data de 26.07.2008, până pe data de 29.03.2011 și penalități în suma de X lei calculate la data de 29.03.2011.

Persoana fizică X contestă decizia de impunere motivat de prevederile art. 126, 127, 128 alin. 1, 2, art. 5 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pentru perioada verificată, precum și prevederile H.G. 44/2004 modificată prin HG nr. 1961/2006.

Petentul susține că Legea 571/2003 privind Codul fiscal și normele metodologice de aplicare nu definesc înțelesul sintagmei „caracter de continuitate” a activității desfășurate de o persoană care să conducă la concluzia că acesta reprezintă o activitate economică.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 126 alin. 1, lit. a, b, și c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în forma aplicabilă în perioada verificată, unde se precizează că:

ART. 126

„Operațiuni impozabile

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

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

Având în vedere prevederile legale, rezultă că în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată intră livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.

- Prevederile art. 127 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată, stipulează:

„ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

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

Art. 7 alin. 1 pct. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată „**persoană**” ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal, „**orice persoană fizică sau juridică**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă.

La art. 125¹ pct. 18-21 din acest act normativ se precizează:

„ART. 125¹

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:(...)

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;

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul [art. 127](#) alin. (1);

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile [art. 127](#) alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;”

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă, în sensul titlului VI privind taxa pe valoare 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 Codul fiscal, „**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.”**

Urmare celor precizate, o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicarea art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, la pct. 3 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, în formă aplicabilă în perioada verificată, prevede:

Norme metodologice:

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

Conform textului de lege, 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.

Referitor la aceste susțineri se rețin următoarele aspecte:

- odată cu apariția Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de **01.01.2004**, unele prevederi ale Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adăugată au fost preluate de legiuitor la art. 127 și 128, citate anterior; față de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Legea 571/2003 introduce în definiția activității economice un concept nou referitor la *caracterul de continuitate al activității*, constând în exploatarea bunurilor corporale sau necorporale;
- din documentele existente la dosarul cauzei, reiese faptul că persoana **fizică X împreună cu soția sa X** au efectuat în perioada 2006 - 2010 un număr de **18** de tranzacții imobiliare, cu terenuri și clădiri din care – 2 tranzacții în anul 2006, 9 tranzacții în anul 2007, 3 tranzacții în anul 2009 și 1 tranzacție în anul 2010;
- din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese faptul imobilele respective nu au fost folosite în interes personal, ci au fost destinate vânzării, obținându-

se astfel venituri cu caracter de continuitate, întrucât activitatea economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investițiile respective.

Urmare celor prezentate, se reține faptul că de la data de 01.06.2002 până la 31.12.2006 nu există scutire de TVA, iar definițiile activității economice și a persoanei impozabile nu erau modificate față de cele în vigoare în prezent, reținându-se că persoana fizică devenea persoană impozabilă pentru orice vânzare de bunuri care nu erau utilizate în scopuri personale sau care erau realizate ocazional.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că petentul a vândut locuințele sau bunurile ce au fost folosite de către acesta în scop personal.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că persoana fizică X a obținut venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite în scop personal, ci a efectuat diverse tranzacții imobiliare cu terenuri și clădiri, din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.

Conform **art. 65 alin. 1** *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale* din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*”

Contestatorul susține de asemenea că suprafețele de teren achiziționate în baza contractelor nr. X din 27.09.2006 și X din 15.12.2006 au fost cumpărate împreună cu X, în virtutea unei asocieri, banii achitați cu titlu de preț, provenind în cotă de $\frac{3}{4}$ de la X și $\frac{1}{4}$ de la X.

Din contractele de vânzare cumpărare autentificate, existente în xerocopie la dosarul cauzei, reiese faptul că suprafețele de teren care au făcut obiectul tranzacțiilor, nu au fost vândute de către Asociera X, ci au fost comercializate de către X împreună cu soția sa X.

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia tranzacțiile anterioare aprobării PUZ prin HCL nr. 99/25.10.2007 vizează terenuri extravilan fără drept de construire, astfel încât nu puteau fi avute în vedere la stabilirea incidenței art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prin adresa nr. X din 20.12.2010, emisă de Primăria Municipiului X către Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava, se fac următoarele precizări:

„Ca urmare adreselor înregistrate la numerele X și X vă facem cunoscut că suprafețele de teren descrise de dumneavoastră au fost înregistrare la Primăria Municipiului X, ca terenuri extravilane fără drept de construire până pe 25.10.2007, când a fost aprobat Planul Urbanistic Zonal nr. X/25.10.2007. Urmare aprobării PUZ nr. X/25.10.2007, terenurile respective au fost înregistrate intravilan cu destinația de terenuri construibile (...).”

Urmare celor precizate anterior, se reține faptul că suprafețe respective de teren, se încadrează în categoria terenurilor intravilane cu drept de construire.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că persoana fizică X, împreună cu soția sa, X au vândut în perioada anilor 2006 - 2010 diverse suprafețe de teren și clădiri, în total 18 tranzacții, din care obține venituri cu caracter de continuitate, întrucât, activitatea desfășurată este o activitate economică și impozabilă, de natura celor prevăzute în art. 126 și 127, citate anterior.

În situația în care, persoana fizică este considerată persoană impozabilă, conform art. 127 alin. 1 din Codul fiscal, acesta trebuie să declare potrivit art. 153 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în anul 2007, **„începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”**

Potrivit alin. 1 al art. 153 și alin. 1 și 6 ale art. 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în formă aplicabilă în perioada verificată:

ART. 153

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125^{^1} 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:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

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

(...)

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

taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform [art. 153](#).

Potrivit textelor de lege enunțate, persoana impozabilă care este stabilită în România 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 dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

De asemenea, persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri 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.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale art. 152 alin. 3 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoare adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 alin. 4 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. 3 din Codul fiscal:

„2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor [art. 152](#) alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform [art. 153](#) din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul

fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

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

Organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale invocate, rezultă că organele de inspecție în mod legal au procedat la înregistrarea în scopuri de TVA a **persoanei fizice X**, având în vedere că plafonul de scutire a fost depășit la data de 28.12.2007, în urma tranzacției menționate în contractul de vânzare cumpărare nr. X/28.12.2007.

Referitor la susținerea petentului conform căruia plafonul maxim de scutire de la plata TVA a fost depășit în septembrie 2009 și nu la 28.12.2007, cum au susținut organele de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu anul 2006, sunt operațiuni taxabile iar plafonul de scutire la plata TVA în sumă de 35.000 Euro a fost atins și depășit la data de 28.12.2007, urmând ca din data de 01.02.2008 Persoana fizică X să devină plătitor de TVA.

Urmare celor precizate anterior, se reține că, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu anul 2006, **persoana fizică X** a devenit persoană impozabilă odată cu începerea activității economice în formă continuă, prin înstrăinarea suprafeței de **... mp teren livada**, situata in intravilanul munX, X., identic cu parcela X din corpul de proprietate X al localității cadastrale X, înscrisa în C.F.nr.X, a localității cadastrale X între vecinii: X, c.p. X, c.p. X, c.p.X, înstrăinata la data de 28.12.2007 de X.

Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit în baza contractelor de vânzare- cumpărare autentificate sub nr.X/15.12.2006 la B.N.P. X – și nr.X/27.09.2006, autentificat de BNP X –, pretul tranzacției fiind în suma de **X lei**, având drept cumparator pe X.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia, *orice vânzare de terenuri construibile ar fi o operațiune scutită de taxă, deoarece nu și-a exercitat dreptul de deducere prin depunerea deconturilor de taxă la organul fiscal*, la art. 145 din Codul fiscal, modificat, se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.

[...]”.

Art. 152 alin. 8 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevede că:

„ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

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

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

[...]”.

În ceea ce privește procedura ce se aplică în cazul în care se constată că persoana impozabilă nu a respectat prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de TVA în cazul în care s-a depășit plafonul de scutire, aceasta este prevăzută la punctul 62 alin. 5 și 7 din H.G. nr. 44/2004 aplicabil la data verificată:

„(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul inspecției fiscale, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la [art. 145](#) - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la [art. 149](#) alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

(7) Pentru ajustarea taxei prevăzute la alin. (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la [art. 145](#) - 149 din

Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform [art. 153](#) din Codul fiscal.”

Din aceste prevederi legale rezultă că persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire **nu are dreptul de a-și deduce taxa** aferentă achizițiilor și nici nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document **atât timp cât nu este înregistrată în scopuri de TVA, dar are dreptul să ajusteze în primul decont deus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa deductibilă** aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa, existente la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă, precum și taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data la care a fost înregistrată. Dreptul de a ajusta taxa se face cu respectarea prevederilor art. 145 - 149 din Codul fiscal.

Conform pct. 62 alin. 2 lit. a din HG 44/2004, organele fiscale **vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze**”.

În consecință, din sinteza prevederilor legislative menționate rezultă că pentru operațiunile taxabile efectuate, persoana fizică X are posibilitatea să-și ajusteze taxa deductibilă în primul decont deus după înregistrarea ca plătitor de TVA sau, după caz, printr-un decont ulterior, în condițiile prevăzute de lege, organul fiscal având obligația să solicite plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina **persoanei fizice X** taxa pe valoare adăugată în sumă de **X lei**, aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2008 - 2010, motiv pentru care **se va respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată**.

2. Referitor la accesoriile în sumă de X lei, aferente taxei pe valoare adăugată în sumă totală de X lei, cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează aceste accesorii începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență în condițiile în care petentul susține că acestea au fost calculate retroactiv.

În fapt, organele de inspecție au calculat accesorii în sumă totală de **X lei**, reprezentând majorări de întârziere în sumă de **X lei**, dobânzi în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**, aferente taxei pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei**, începând cu data de 26.04.2008 până la data de 29.03.2011.

Potentul susține că plata retroactivă a accesoriilor aferente TVA este nelegală, în contextul în care obligația fiscală principală s-a individualizat la momentul emiterii deciziei de impunere și a devenit impozabilă la momentul comunicării actului administrativ fiscal, autoritatea fiscală fiind înștiințată cu privire la fiecare tranzacție

imobiliară prin transmiterea în format electronic a declarației informative 208, sursa impozabilă sau taxabilă nefiind astfel ascunsă.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 152 alin. 6, 156², 157 și 158 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil pentru perioada verificată, unde se precizează:

„Art. 152 alin. 6

(...) 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. 156²

Decontul de taxă

Persoanele înregistrate conform [art. 153](#) trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

„Art. 157

Plata taxei la buget

Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#).”

„ART. 158

Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

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

Conform textelor de lege pentru persoana impozabilă care 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.

Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#).

De asemenea, orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#), la organul fiscal competent, conform prezentului titlu.

Persoana fizică X a devenit persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, având în vedere că plafonul de scutire a fost depășit la data de 28.12.2007, în urma efectuării tranzacției menționate în contractul de vânzare cumpărare nr. X/28.12.2007.

Din cele precizate se reține că **persoana fizică X** avea obligația să achite taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2008 - 2010, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare cele în care se încheie perioada respectivă.

Prevederile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2000 privind Codul de procedură fiscală, precizează că:

„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.”

Conform [art. I](#) pct. 9 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, [articolul 119](#) se modifică și are următorul cuprins:

"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.

Conform textelor de lege enunțate pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Din cele precizate se reține că **persoana fizică X** avea obligația să achite taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2008 - 2010, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare cele în care se încheie perioada respectivă.

Accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, pentru care contestația a fost **respinsă ca neîntemeiată**, sunt în cuantum de **X lei** din care **X lei** reprezintă majorări de întârziere, **X lei dobânzi**, iar **X lei** reprezintă penalități de întârziere.

Din cele precizate se reține faptul că organele de inspecție au calculat în mod legal accesorii în sumă de **X lei**, în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat anterior, fapt pentru care se va respinge contestația pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X din 14.04.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de **11.04.2011**, înregistrat sub nr. X din 14.04.2011, privind suma de **X lei** reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei accesorii aferente TVA**

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV
X