

DECIZIA NR.123

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-l xxxx CNP, si d-na **xxxx**, CNP **sot-sotie**, cu domiciliul in inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .

Contestatia a fost formulata impotriva Decizia de impunere nr. intocmita de organele de inspectie fiscala ale DGFP v in baza Raportului de inspectie fiscala nr.

Deoarece in contestatia formulata contestatorii nu au precizat sumele contestate si motivele de fapt si de drept care au stat la baza contestatiei, prin adresa nr. Serviciul Inspectie Fiscala Persoane a solicitat contestatarilor sa precizeze obiectul contestatiei precum si motivele de fapt si de drept.

La data de 14.02.2012 petentii au transmis o noua contestatie care a fost inregistrata la DGFP sub nr. .

Contestatia are ca obiect suma totala de **lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **lei** si obligatii fiscale accesorii in suma de **lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. , in data de 23.12.2011 si de data depunerii contestatiei la AFP in data de 23.01.2012, asa cum rezulta din stampila acestei institutii aplicata pe originalul contestatiei, anexata la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-l **xxx** si d-na **xxx**, **sot-sotie**, **tratati ca asociere**.

I. Persoanele fizice **xxx** si **xxx**, **sot -sotie** contesta obligatiile stabilite in sarcina lor prin Decizia de impunere nr. si Raportul de inspectie fiscala nr. , atribuirea calitatii de contribuabil din perspectiva taxei pe valoarea adaugata si tratarea lor ca o asociere.

Petentii considera actele administrativ fiscale netemeinice si nelegale motivand urmatoarele:

1. Petentii arata ca nu au mai cuprins in aceasta contestatie considerentele pe care le-au exprimat in punctul de vedere transmis la procesul verbal de control inopinat referitoare la lipsa caracterului comercial al tranzactiilor efectuate.

2. Petentii considera ca in mod netemeinic si nelegal le-a fost stabilita calitatea de contribuabili in conditiile in care:

a) in perioada de referinta, transferul proprietatii imobiliare efectuat de persoane fizice nu a reprezentat o activitate impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata;

b) contribuabilii nu erau persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adaugata deoarece tranzactiile imobiliare au avut ca obiect imobile aflate in patrimoniul lor personal si vanzarea bunurilor imobile nu poate fi considerata exploatare a bunurilor

cu caracter de continuitate deoarece prin vanzare bunul ramane in patrimoniul vanzatorului;

c) nu a fost facuta definirea termenului de continuitate pentru vanzarea imobilelor, aceasta facandu-se incepand cu anul 2008;

d) chiar daca interpretarea caracterului de continuitate ar fi cea data de organele fiscale , aceasta nu poate fi opozabila contribuabililor in lipsa unei legislatii clare;

e) directiva europeana a TVA nr. 112/2006/CE nu a fost transpusa corect, deoarece pentru calificarea ca si contribuabili a persoanelor fizice din punct de vedere al TVA legiuitorul nu a optat nici pentru taxarea activitatilor ocazionale si nici pentru taxarea tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice;

f) bunurile au facut parte din patrimoniul personal fiind scutite de plata TVA;

g) obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza art.77.1 din Codul fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile;

h) prevederile art.127alin.(2) din Legea nr.571/2003 au fost interpretate sau citate trunchiat in Raportul de inspectie fiscala;

i) in procesul verbal de control se face referire la faptul ca petentii aveau cunostinta de faptul ca trebuiau sa se inregistreze ca platitori de TVA;

j) daca d-na si d-l ar fi avut obligatia platii TVA pentru tranzactiile efectuate in anii 2005 si 2006, baza impozabila a fost gresit stabilita in conditiile in care imobilele mentionate la pozitia 1 si 2 sunt vandute catre o ruda;

k) o interpretare in sensul ca taxa pe valoarea adaugata ar fi fost datorata pentru transferurile dreptului de proprietate in perioada 2002 - 2007 ar incalca principiile fundamentale de drept referitoare la accesibilitatea si previzibilitatii legii;

l) schimbarea abordarii ANAF in sensul pretinderii taxei pe valoarea adaugata la transferurile dreptului de proprietate asupra imobilelor incalca principiul opozabilitatii doctrinei administrative si principiul opozabilitatii situatiilor de fapt referitoare la legea fiscala;

3. Petentii considera ca in mod netemeinic si nelegal au fost considerati ca asociere si la calculul depasirii plafonului s-au luat in calcul vanzarile cumulate in conditiile in care:

- intre parti nu s-a semnat nici un contract de asociere;
- nu s-a semnat nici un contract de asociere intre cei doi sotii;

4. In ceea ce priveste baza de impunere , petentii considera ca a fost gresit stabilita in conditiile in care:

a) in mod netemeinic si nelegal TVA -ul a fost adaugat la pret si nu inclus in pretul contractului;

b) obligatiile fiscale aferente tranzactiilor incheiate in anul 2005 s-au stins oricum prin prescriptie .

5. Inspectia fiscala realizata prin procedura controlului inopinat nu este legala deoarece:

- nu au fost respectate prevederile art.100 alin.(1) din OG nr. 92/2003 in ceea ce priveste modalitatea de selectie a contribuabililor in vederea realizarii inspectiei fiscale;

- nu exista nici o sesizare cu privire la existenta unor fapte de incalcare a legislatiei fiscale de catre contestatari;

- inspectia fiscala a fost realizata fara respectarea dreptului contribuabilului la informare.

6. In ceea ce priveste motivele pentru care aceste aparari inserate de catre inspectorii fiscali dupa transmiterea punctului de vedere de catre contribuabili au fost inlaturate, facem urmatoarele precizari:

- contestatarii si-au indeplinit obligatia de a coopera cu organele fiscale ;
- termenul de exploatare se refera la o exploatare a bunului imobil care nu implica consumarea sa ci utilizarea repetata in scopul obtinerii unui venit.

Referitor la mentiunea facuta de inspectorii fiscali referitoare la faptul ca d-l detine o societate comerciala avand obiect secundar de activitate activitatea de dezvoltare imobiliara din 2004, petentul precizeaza ca este administrator si asociat unic al SC SRL din anul 2008 cand a cumparat aceasta societate.

Fata de cele de mai sus petentii solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr..

II. Prin Decizia de impunere nr., organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii aferente TVA de plata in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. , contestata de catre persoanele fizice **xxxx** si **xxxx, sot -sotie**, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **xxxx** figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei. In ceea ce priveste persoana fizica **xxxx**, aceasta figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

Bunurile vandute au fost detinute in coproprietate de ambii contribuabili (sot si sotie) astfel ca pentru stabilirea plafonului de TVA persoanele fizice **xxxx** si **xxx**, au fost tratati ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, in conformitate cu art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In timpul controlului inopinat contribuabilii au prezentat un numar de contracte de vanzare cumparare care s-au regasit si in listele nominale.Ca urmare a solicitarii facute la birourile notariale, s-au mai primit un numar de contracte de vanzare cumparare suplimentar fata de lista nominala si a unui contract cuprin in lista nominala.

Echipa de inspectie a constatat ca persoanele fizice **xxxx** si **xxx, sot - sotie, tratati ca asociere**, au efectuat in perioada 2005 - 2009 un numar de tranzactii imobiliare a caror valoare este de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 30.03.2005 a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 31.03.2005, contestatarii trebuiau sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.04.2005), devenind astfel platitori de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.05.2005, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii au efectuat un numar de tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009 constand in vanzarea de bunuri imobile, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu au declarat si achitat

bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor intravilane prin contracte de vanzare cumparare incheiate in perioada 10.05.2005 - 15.09.2006 (pozitile 6 - 9 din tabel) respectiv:

-contractul de vanzare cumparare nr.

- contractul de vanzare cumparare nr.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 26.07.2005 - 24.11.2011 majorari si dobanzi de intarziere in valoare de lei, precum si penalitati de intarziere in suma de lei in conformitate cu prevederile art. 119 si 120 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Referitor la suma totala lei din care TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii aferente TVA in valoare de lei, contestata de catre P.F. **xxx sixxx, sot - sotie, D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2005-2009 constand in vanzari de bunuri imobile P.F. xxx si xxx sot-sotie, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si nu s-au inregistrat ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2005-2009 PF **xxx xxx sot - sotie, tratati ca asociere**, au realizat tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, , a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si a documentelor puse la dispozitie de catre contestatari s-a constatat ca PF **xxx si xxxx** figureaza cu un numar de tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 in valoare de **lei**.

In perioada 07.03.2005 -16.11.2009 contestatarii au realizat un numar de tranzactii, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre petenti reprezinta operatiuni cu caracter economic, o parte sunt scutite de TVA iar o alta parte sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, astfel ca **xxx si xxxx sot - sotie** aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l xxxx si d-na **xxx** au detinut in coproprietate imobilele care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare, ale caror venituri au fost supuse impozitarii din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit legislatiei in vigoare in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

La stabilirea plafonului de scutire tranzactiile au fost analizate in mod legal ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, intre d-l xxx si d-na xxxx.

Intrucat bunurile vandute sunt detinute in coproprietate, veniturile realizate au fost analizate ca fiind detinute dintr-o asociere in scopuri comerciale fara personalitate juridica in conformitate cu art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in perioada 2005 - 2006 care precizeaza:

"ART. 154

*Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată
În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române".*

Pct.57 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.154 precizeaza:

"57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective."

Art.125.1 alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2007 precizeaza ca:

"ART. 125^1

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";*

Referitor la notiunea de proprietate comuna, conform unei opinii a Directiei Generale Juridice exprimate in anul 2008 intr-o speta similara, rezulta urmatoarele:

*"Dreptul civil definește proprietatea comuna ca fiind acea forma de proprietate in care prerogativele dreptului apartin impreuna si concomitent mai multor persoane. Proprietatea comuna are doua forme de existenta: **proprietatea comuna pe cote parti si proprietatea in devalmasie.***

Proprietatea comuna in devalmasie** reprezinta proprietatea comuna a sotilor asupra bunurilor comune. In aceasta situatie, nici dreptul de proprietate si nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. **Prin urmare, vanzarea unui imobil care apartine ambilor soti este considerata un act de dispozitie, oricare dintre soti poate instraina un imobil, cu conditia de a avea acordul expres al celuilalt sot, proprietar comun".

Prin urmare , din punct de vedere al TVA, familia actioneaza similar unei asocieri in participatiune, insa, plecand de la definitia proprietatii comune a sotilor asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii.

In aceste conditii, doar unul dintre coproprietari va fi desemnat sa actioneze in numele asocierii, iar acesta va fi si titularul drepturilor si obligatiilor legale privind taxa pe valoarea adaugata. Pe cale de consecinta, se considera ca niciunul din sotii nu ar putea actiona de o maniera independenta in sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata pentru activitatile desfasurate fiind familia".

Directia de Legislatie in domeniul TVA concluzioneaza:

"Plafonul de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculeaza in acest caz pe familie, avandu-se in vedere cifra de afaceri anuala realizata, aferenta tuturor activitatilor desfasurate de sotii in numele asocierii".

Astfel, argumentul prezentat de petenti in sustinerea contestatiei potrivit caruia " *in mod gresit, netemeinic si nelegal s-a considerat ca dl. si dna. Marin formeaza asociere, luandu-se in considerare vanzarile cumulate la calculul depasirii plafonului*" este neintemeiat.

In aceste conditii, la depasirea plafonului de scutire la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre sotii **xxx** si **xxx** aveau obligatia sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoare adaugata si sa respecte toate prevederile legale in domeniul taxei pe valoarea adaugata.

S-a constatat ca la data de 30.03.2005 a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar pana in data de 10.04.2005, sotii **xxx** si **xxx** aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA pentru operatiunea de vanzare a terenurilor si imobilelor in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatarii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor, prin contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in Anexa nr."Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si al accesoriilor aferente" din Raportul de inspectie fiscala nr. pag. din dosarul cauzei, la pozitiile 6 - 9 si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.07.2005-24.11.2011, obligatii fiscale accesorii in valoare de lei in conformitate cu prevederile legale in vigoare la data respectiva.

In contestatia formulata, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei stabilite prin Decizia

de impunere nr. intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2005-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavand caracter de continuitate si sotii **xxx** si **xxx** nu sunt persoane impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.05.2005:

"ART. 126

Sfera de aplicare

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

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

In acest sens sunt si prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007 care precizeaza:

"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); "*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, *"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."

În conformitate cu prevederile legale aplicabile la data efectuării tranzacțiilor, întrucât bunurile imobile au fost deținute în coproprietate de soți iar pentru livrarea unui imobil este necesar acordul și semnarea celuilalt soț, veniturile obținute de soții **xxxx** și **xxxx** au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca fiind obținute dintr-o formă de asocieră care reprezintă o singură persoană impozabilă, respectiv familia.

Se reține că o familie tratată ca asocieră reprezintă o persoană impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice cu caracter de continuitate de natura celor prevăzute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind 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.***"

În explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.2 și 3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2006, legiuitorul precizează:

"2 (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal , obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale."

iar începând cu data de 01.01.2007:

*"3 (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.***"

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea 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.**

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se reține că în perioada 07.03.2005 - 16.11.2009 petentii au efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

-

Astfel o familie ce achizitioneaza imobile in scopul revanzarii, devine in sensul TVA, o persoana impozabila care desfasoara activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, familia xxx si xxx, tratata ca asociere in participatiune, dobandind calitatea de persoana impozabila.

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.05.2005 - 31.12.2006:

"ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe".

iar in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , ale carui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 potrivit caruia:

"56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată".

Art.152 alin.(1) din Codul fiscal in forma aplicabila in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006 precizeaza:

"ART. 152

Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire

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

Totodata, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006:

"(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul

calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme".

Din raportul de inspectie fiscala nr. rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 200.000 lei la data de 31.03.2005 numai contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in Anexa nr. "Situatie privind vanzarea imobilelor si calculul final al TVA-ului de plata si al accesoriilor aferente" din Raportul de inspectie fiscala nr., pag. din dosarul cauzei, la pozitiile 6-9, intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila , precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Recalculand plafonul de scutire pentru numarul de luni scurse de la data inregistrarii primelor venituri pana la finele anului 2005, respectiv pentru perioada martie - decembrie 2005 organele de inspectie au stabilit un plafon de scutire de 166.670 lei, plafon ce a fost depasit de petentii care au inregistrat venituri la 31.05.2005 in suma de lei.

Echipa de inspectie a analizat contractele de vanzare cumparare aferente tranzactiilor imobiliare efectuate de d-l **xxx** si d-na **xxx** si a constatat ca acestia au achizitionat in 24.01.2005 o casa cu terenul aferent situata in, si conform actului de dezmembrare nr. au procedat la dezmembrarea terenului in loturi si au construit 2 case pe 2 din loturile dezmembrate. Din loturile dezmembrate, loturi au fost vandute in anul 2005 si unul in 2006, rezultand intentia petentilor de a le vinde in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2005-2009, sotii **xxxx** si **xxxx** au avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca familia **XXXX** si **XXXX**, tratati ca asociere, are calitatea de persoana impozabila, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile, case noi, rezulta ca operatiunile efectuate de catre petenti intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adugata, respectiv inregistrarea ca platitor de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 200.000 lei.

Prin Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul a reglementat si situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de TVA in regim normal.Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal :

"(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

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

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pe perioada 2007 - 2008, la pct. 62 alin.(2) se prevede:

"(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;"

Avand in vedere, aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Prin Normele metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 09.03.2009, la pct.62 alin.(2) dat in aplicarea art.152 alin.(6) din Codul fiscal, se prevede:

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

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

Avand in vedere, aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

In anul 2007, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, 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 teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat stipulează ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiază de scutirea 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 al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifică, în sensul ca:

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

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. 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;"

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri construite sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construite realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, prin aplicarea cotei 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 ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"(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."

coroborat cu prevederile art.134¹ și 137 din Codul fiscal, potrivit cărora:

-art.134¹

"(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător."

-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 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;"

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile efectuate iar pentru tranzactiile realizate dupa data de 01.05.2005 ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit. f) din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea imobilelor prin contracte de vanzare cumparare incheiate in perioada 10.05.2005 - 15.09.2006 (pozitiile 6 - 9 din tabel) :

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala au colectat in mod legal TVA in valoare de lei asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la o baza impozabila in suma de lei aferenta a 4 tranzactii care intra in sfera de aplicare a TVA respectiv Contractele de vanzare cumparare enumerate la pozitiile 6-9 din tabelul inscris in Raportul de inspectie fiscala nr., in conditiile in care contestatorii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri care intra in sfera de aplicare a TVA prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA in conditiile depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei(ron) prevazut de lege, in anul 2005.

In ceea ce priveste argumentul contestatarilor potrivit caruia " *nu am mai cuprins in aceasta contestatie considerentele care se regasesc in punctul de vedere transmis, referitoare la lipsa caracterului comercial al tranzactiilor efectuate de contestatar*" , acest argument nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece:

Taxa pe valoarea adaugata aferenta livrării unui bun imobil este prevazuta in legea fiscala respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale.

Drept pentru care tranzactiile efectuate de contestator (vanzarea de bunuri imobile) trebuie analizata din punct de vedere fiscal.

Art.1 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

"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."

Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, intr-o speta similara, precizeaza ca:"utilizarea in cuprinsul Codului fiscal a unei notiuni precum "comerciant" astfel cum aceasta este definita in Codul comercial nu este necesara intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum

"persoana impozabila" , operatiuni impozabile" si "activitate economica".In aceste conditii definitiile existente la art.126 alin.(1) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **in calitate de persoane impozabile**.

In plus trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert .Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.Dam exemplul activitatilor de interes general (prevazute la art.141 din Codul fiscal) cum sunt:spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati: activitatea de invatamant prevazuta in Legea invatamantului nr.84/1995, prestari de servicii si/sau livrari de bunuri strans legate de asistenta si /sau protectia sociala, efectuate de institutii publice sau de alte entitati etc. care sunt operatiuni impozabile, dar scutite de TVA fara drept de deducere.

Argumentul contestatarilor referitor la faptul ca " *tranzactiile imobiliare au avut ca obiect exclusiv imobile aflate in patrimoniul personal al acestora...*"si " *vanzarea bunurilor imobile nu poate fi considerata exploatare a bunurilor cu caracter de continuitate*" nu poate fi retinut in solutionarea cauzei intrucat potrivit art.127 alin.(2) din Codul fiscal exploatarea bunurilor corporale sau necorporale , in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in precizarile Curtii Europene de Justitie in cazul C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM). In speta se aplica legislatia interna privind TVA in vigoare la data efectuarii operatiunilor iar in perioada 2002 - 2006 legislatia in domeniul TVA nu a prevazut scutiri pentru vanzarile de constructii si terenuri si definitiile activitatii economice si a persoanei impozabile nu erau modificate fata de cele in vigoare in prezent. Astfel este clar ca persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau utilizate ocazional.

Prin adresa nr. Directia de Legislatie in domeniul TVA s-a pronuntat intr-o speta similara:

"Inca din 01 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, conform art.2 alin.2 din Legea nr. 345/2002 privind TVA si art.2 alin.(1) din HG nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece pana la 01 ianuarie 2007, data aderarii la UE, nu exista nici o scutire de TVA pentru vanzarea de cladiri si terenuri si orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale, aceasta nu era in sfera de aplicare a TVA la fel ca si in prezent"

Incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul pct.3 din norme a fost modificat incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, astfel:

„ 3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

Prin urmare, aceste prevederi constituie baza legală pentru a considera ca "exploatarea" bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Argumentul petentilor referitor la faptul ca " *definirea termenului de continuitate pentru vanzare imobile nu a fost facuta*" nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei. Caracterul de continuitate a rezultat din efectuarea de catre petenti a tranzactiilor cu terenuri, casa, casa de vacanta si un apartament in anul 2005, o tranzactie cu o casa de locuit si teren in anul 2006 si 8 tranzactii cu terenuri extravilane in anul 2009.

In ceea ce priveste argumentul petentilor potrivit caruia " *chiar daca prin absurd , interpretarea ar fi cea care este data de catre inspectorii fiscali, aceasta nu poate fi opozabila contribuabililor in lipsa unei legislatii clare*" , acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002 in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca de la 01 iunie 2002, in Legea nr. 345/2002 privind TVA, se prevedea ca persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA.

De asemenea, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petentilor potrivit careia " *Directiva europeana a TVA nr. 112/2006 nu a fost transpusa corect*" deoarece art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica iar art. 12 din aceasta directiva prevede ca transpunerea acestor directive in legislatia nationala este optionala " Statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza , in mod ocazional, o operatiune legata de activitatile prevazute la art.9 alin.(1) ", intentia legiuitorului fiind aceea de a

taxa doar tranzactiile efectuate de persoane fizice care au calitatea de persoane impozabile.

Referitor la sustinerea petentilor conform careia "*bunurile faceau parte din patrimoniul personal fiind astfel scutite de la plata TVA*" precizam ca din analiza contractelor de vanzare cumparare a rezultat ca petentii au achizitionat terenuri, le-au parcelat, au edificat doua constructii pe care le-au vandut intr-un termen scurt, de unde rezulta ca imobilele au fost achizitionate in scopul revanzarii pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, operatiunea fiind taxabila din punct de vedere al TVA. Art.127 alin.(2) Taza a II-a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

Faptul ca bunurile imobile au fost dobandite ca persoana fizica nu are relevanta avand in vedere scopul pentru care au fost achizitionate anterior mentionat.

Pct. 2(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil in perioada 2005 - 2006 prevede ca:

" 2.(1) Nu are caracter de continuitate , in sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

Argumentul contestatarilor referitor la faptul ca "*obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza art. 77¹ Cod fiscal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA in ceea ce priveste transferul proprietatii asupra bunurilor imobile*", precizam urmatoarele:

Articolele 77¹ -77³ din Titlu III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, reglementeaza impozitul datorat de contribuabil , respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia , prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligatie care revine persoanelor fizice **xxxx** si **xxxx**, avand in vedere ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice si devenind persoane impozabila din perspectiva TVA, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, conform prevederilor Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, argumentul prezentat in sustinere de catre contestatori este neintemeiat urmand a fi respins.

Referitor la mentiunea petentilor conform careia "*in procesul verbal de control se face referire la faptul ca contribuabilii aveau cunostinta de faptul ca trebuiau sa se inregistreze ca platitori de TVA*" precizam ca prin adresa nr. emisa de Biroul Asistenta contribuabili din cadrul AFP d-l **xxxx** a fost informat de prevederile titlului VI, Taxa pe valoarea adaugata, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la sustinerea petentilor conform careia "cu privire la baza impozabila, daca am considera ca dl. si dna. Marin ar fi avut obligatia platii TVA pentru tranzactiile efectuate in 2005 si 2006, baza impozabila a fost gresit stabilita in conditiile in care in ceea ce priveste imobilele mentionate la pozitia 1 si 2 instrainate catre,,, acestea sunt vandute catre o ruda (fratele d-lui)..precizam ca operatiunile au fost analizate din perspectiva obiectului tranzactiilor si nu al partilor implicate (cumparator si vanzator), acest ultim aspect neavand nici o relevanta. Operatiunile au fost considerate ca fiind operatiuni impozabile in baza faptului ca au avut ca obiect bunuri care nu au fost folosite in scop personal asa cum prevede pct. 2(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil in perioada 2005 - 2006 mentionat anterior.

In ceea ce priveste sustinerea petentilor conform careia " in ceea ce priveste baza de impunere, daca s-ar considera prin absurd ca apararile de la punctele precedente nu sunt temeinice, aceasta a fost gresit stabilita in conditiile in care in mod netemeinic si nelegal TVA-ul a fost adaugat la pret si nu inclus in pretul contractului..." precizam ca:

In speta sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit caruia:

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

In acelasi sens s-a pronuntat si Comisia Fiscala Centrala prin Decizia nr.2/2011 aprobata prin OMFP nr.1873/12.04.2011, publicata in M.O. al Romaniei nr.278/20.04.2011, potrivit caruia:

*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."

Cum in contractele de vanzare cumparare partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, TVA colectata se calculeaza prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii conform pct.23 alin.(1) din Normele metodologice probate prin HG nr. 22/2004..

Referitor la sustinerea petentilor conform careia "*obligatiile fiscale, pretins a fi datorate, aferente tranzactiilor incheiate in anul 2005 s-au stins oricum , in mod evident, prin prescriptie....prin invitatiile transmise in data de 19.08.2010 acestia nefiind informati in anul 2009 despre inceperea vreunei inspectii fiscale sau a vreunui control inopinat...inspectorii fiscali fiind obligati sa informeze contribuabilul in cazul in care incepea o inspectie fiscala prin procedura controlului inopinat prin prezentarea ordinului de serviciu anterior inceperii controlului*" precizam ca:

Ca urmare a invitatiilor nr. si nr. la data de 17.09.2010 d-l **xxx** si d-naxxx s-au prezentat la sediul DGFP Brasov si au raspuns la intrebarile din nota explicativa, la intrebarea nr. 3 prin care li s-au solicitat contribuabililor informatii in ceea ce priveste existenta si a altor contracte incheiate de acestia in perioada 2005 - sem.I 2010 declarand ca "*Am prezentat un numar de contracte extravilan din anul 2009 urmand ca in viitor sa mai prezentam si altele daca mai exista.*"

La data de 27.09.2010 d-l **xxx** a depus la registratura AFP o xerocopie dupa cererea nr. adresata BNP prin care acesta a solicitat notarului sa verifice daca in arhiva notariala din anul 2005 "*am facut la dumneavoastra vreun contract de vanzare cumparare cu mine in calitate de vanzator*". Petentul nu a prezentat raspunsul la aceasta solicitare iar conform bazei de date a MFP la acest birou notarial petentul nu a incheiat nici un contract de vanzare cumparare.

Echipe de inspectie fiscala a solicitat BNP informatii prin adresa nr. despre d-l **xxx** si d-na **xxxx** , respectiv daca acestia au efectuat in perioada 2005 - 2009 tranzactii imobiliare. Prin adresa nr. BNP a comunicat ca petentii nu au incheiat tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009 la acest birou notarial.

Desi echipa de inspectie a solicitat prin adresa nr. primita de petenti in data de 17.09.2010 cat si prin adresa nr. returnata de Oficiul postal cu mentiunea "*avizat/reavizat*" prezentarea tuturor contractelor, pana la data incheierii procesului verbal acestia nu au prezentat aceste contracte.

Ca urmare a solicitarii adresata Biroului Notarilor Publici prin adresa nr. , in data de 03.01.2011 au fost primite contractele solicitate.

Deoarece dupa data de 17.09.2010 contribuabilii nu au mai putut fi contactati telefonic si nu au mai ridicat corespondenta, echipa de inspectie a apreciat ca acestia nu si-au indeplinit obligatia prevazuta la art.10 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv aceea de a colabora cu organele fiscale si s-au sustras de la efectuarea inspectiei fiscale.

In data de 02.02.2011, in baza imputernicirii avocatale nr. s-a prezentat d-l, avocat imputernicit al petentilor, care a fost informat despre modul de desfasurare a controlului precum si despre obligatia petentilor de a coopera cu organele fiscale in scopul clarificarii situatiei fiscale.

La data de 16.02.2011 Societatea Civila de Avocati a transmis adresa nr. prin care echipa de inspectie a fost informata despre faptul ca petentii si-au ales ca adresa de corespondenta sediul acestei societati si au fost solicitate informatii despre inceperea unei inspectii fiscale precum si temeiul juridic in baza caruia au fost solicitate informatii petentilor.

Prin adresa nr. echipa de inspectie a transmis Societatii Civile de Avocati nu s-a putut finaliza controlul inopinat datorita neprezentarii de catre contribuabili a tuturor contractelor de vanzare cumparare incheiate in perioada 2005-2009.

Prin adresa nr. Societatea Civila de Avocati a solicitat transmiterea unei copii dupa circulara nr. 866013/08.09.2009. Cu adresa nr. echipa de inspectie a transmis informatii despre aceasta circulara care reglementeaza aplicarea masurilor aprobate de conducerea ANAF privind organizarea si desfasurarea actiunii de impunere a persoanelor fizice care au afectuat tranzactii imobiliare si care nu s-au inregistrat ca platitori de TVA.

In vederea clarificarii starii de fapt fiscale, prin adresa nr. echipa de inspectie a solicitat Primariei, informatii despre terenurile extravilane instrainate de petenti in anul 2009, respectiv daca la data instrainarii lor, exista PUZ aprobat si daca exista vreo interdictie de construire definitiva pe aceste terenuri precum si daca d-l **xxxx** si d-na **xxxx** figureaza in evidente cu bunuri imobile. Prin adresa inregistrata la DGFP sub nr. Primaria a comunicat ca nu exista PUZ aprobat pentru terenurile extravilane instrainate.

Echipa de inspectie a apreciat ca petentii au ingreunat desfasurarea actiunii de control inopinat inceputa pentru clarificarea situatiei fiscale privind tranzactiile imobiliare prin neprezentarea tuturor contractelor de vanzare cumparare aferente tranzactiilor imobiliare si finalizarea actiunii de control inopinat a fost ingreunata de schimbarea imputernicitorilor legali ai petentilor si de numeroasa corespondenta purtata cu acestia.

Potrivit prevederilor art. 91 alin.(1) si (2) si a art.97 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"ART. 91

Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;"

Totodata, potrivit prevederilor art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"(1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător."

Organele fiscale au început controlul documentar cu privire la tranzacțiile imobiliare derulate de d-l **xxxx** și d-na **xxxx** transmitând acestora invitațiile nr. și nr. la data de 17.09.2010 în baza ordinului de serviciu nr. pentru clarificarea situației fiscale.

Petentii au prezentat pentru perioada 2005-2010 un număr de contracte urmând ca în viitor să mai prezinte alte contracte.

După aceasta dată petentii nu au mai putut fi contactați sustragându-se activității de control fiscal.

Termenul de prescripție cu privire la obligațiile fiscale aferente anului 2005 începe să curgă începând cu 01 ianuarie 2006 și se suspendă pe perioada în care contribuabilul se sustrage inspecției fiscale (respectiv pe perioada cuprinsă între data de 17.09.2010 și data de 02.02.2011).

În data de 19.08.2011 a fost întocmit procesul verbal de control nr. contestat de petenti, contestație care a fost respinsă prin Decizia nr. .

Având în vedere prevederile legale invocate în speta se reține că argumentul petentului cu privire la faptul că obligațiile fiscale aferente tranzacțiilor încheiate în anul 2005 s-au stins prin prescripție nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, cursul prescripției fiind suspendat pe perioada cât contribuabilii se sustrag inspecției fiscale și pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere.

Referitor la mențiunea petenților conform căreia "*Inspectia fiscala realizata prin procedura controlului inopinat nu este legala.. deoarece nu au fost respectate prevederile art. 100 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala privind modalitatea de selectie a contribuabililor*" și "*nu exista vreo sesizare cu privire la existenta unei fapte de incalcare a legislatiei fiscale*" precizăm că:

Selectia persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare a fost realizată de un compartiment specializat în baza listelor întocmite pe baza prelucrării informațiilor transmise de birourile notariale prin declarația 208. Prin circulara nr. emisă de ANAF s-a solicitat Activității de Inspectie Fiscala declansarea acțiunilor necesare pentru verificarea persoanelor care au efectuat tranzacții imobiliare și nu s-au înregistrat ca platitori de TVA, precizându-se că vor fi supuse verificării acele persoane fizice care au efectuat peste 5 sau mai multe tranzacții în perioada de prescripție, acțiunea fiind inițiată sub forma unui control inopinat pentru clarificarea stării de fapt fiscale a persoanei fizice, iar la finalizarea acțiunii de control inopinat se va propune, după caz, continuarea cu o inspecție fiscală parțială pentru verificarea TVA.

Potrivit art. 97 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

"ART. 97

Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului";

Referitor la mențiunea " *Inspectia fiscala a fost efectuata pentru o perioada in care dl. si dna. Marin nu erau inregistrati fiscal*" precizam urmatoarele:

La data depunerii Declaratiei 208 de catre notarii publici, persoanele care au efectuat tranzactii cu proprietati imobiliare sunt inregistrate pe baza codului numeric personal in Registrul contribuabilului ca platitori de impozit pe venit. Din momentul desfasurarii de activitati economice cu caracter de continuitate in scopul obtinerii de venituri, petentii au devenit persoane impozabile, avand obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA conform prevederilor art. 152 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mentionat anterior.

In ceea ce priveste mențiunea " *Inspectia fiscala nu s-a efectuat concomitent la debitorii obligati in solidar (respectiv la vanzator si cumparatori)*" precizam ca prevederile art.141 alin.(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala invocat de petenti nu sunt aplicabile in speta. Raspunderea individuala si in solidar pentru plata taxei pe valoarea adaugata intervine in conditiile prevazute de art.151.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca daca taxa este datorata de vanzator, in calitate de persoana impozabila din perspectiva TVA, cumparatorul poate fi tinut raspunzator individual si solidar pentru plata taxei insa daca cumparatorii actioneaza cu buna credinta nu li se pot impune obligatii suplimentare fata de cele stabilite deoarece responsabilitatea inregistrarii in scopuri de TVA revine exclusiv vanzatorilor.

Referitor la mențiunea conform careia " *inspectia fiscala a fost realizata fara respectarea dreptului contribuabilului la informare*" precizam ca la data prezentarii petentilor la sediul DGFP Brasov (17.09.2010) acestora li s-au solicitat informatii referitor la tranzactiile imobiliare desfasurate in perioada 2005-2009 si au fost informati ca va avea loc un control inopinat care va continua, daca va fi cazul, cu o inspectie fiscala partiala pentru verificarea TVA. Dupa desemnarea imputernicitorilor legali ai petentilor, echipa de inspectie a transmis acestora numeroase adrese prin care a raspuns solicitarilor venite din partea acestora, a transmis un exemplar din proiectul de proces verbal referitor la controlul inopinat cu solicitarea de a se transmite punctul de vedere. De asemenea, la solicitarea petentilor echipa de inspectie le-a transmis Carta drepturilor contribuabililor. Pe tot parcursul desfasurarii actiunii contribuabilii au fost informati cu privire la actiunea echipei de inspectie fiscala astfel ca aceste aspect este neintemeiat.

Referitor la mențiunea petentilor conform careia " *nerespectarea de catre inspectorii fiscali a obligatiilor prevazute de art.7 (3) din OG nr. 92/2003 de a analiza in mod obiectiv starea de fapt*" precizam ca echipa de inspectie a analizat toate documentele prezentate de petenti, cele primite de la birourile notariale urmare solicitarii lor de catre echipa de inspectie, a solicitat precizari imputernicitorilor petentilor, a solicitat informatii primariei comunei in vederea clarificarii starii de fapt fiscale a terenurilor vandute, astfel ca acest aspect este neintemeiat.

Referitor la mențiunea petentilor conform careia " *refuzul de a comunica acte administrative in baza carora s-a efectuat controlul fiscal, pentru a incalca dreptul*

contribuabilului la contestarea acestora" precizam ca actiunea de control inopinat s-a efectuat in baza circularei nr. 866013/08.09.2009 emisa de ANAF, Directia Generala de Coordonare a Inspectiei Fiscale in vederea clarificarii starii de fapt fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate ca persoane fizice in perioada 2005 - sem. I 2010 de catre petenti. Echipa de inspectie a incheiat procesul verbal nr. cu propunerea de inspectie fiscala, iar la data incheierii procesului verbal nu a fost intocmit nici un act administrativ fiscal , astfel ca nu a fost incalcat dreptul contribuabilului la contestatie.

Referitor la mentiunea petentilor conform careia " *inclusiv numarul de tranzactii imobiliare a fost prezentat in mod tendentios..*" precizam urmatoarele:

Petentii au prezentat un numar contracte de vanzare cumparare incheiate in anul 2009 din care contracte incheiate la BNP si 1 contract incheiat la BNP.

Biroul Notarilor Publici Asociati a transmis echipei de inspectie un numar de contracte de vanzare cumparare astfel: contracte de vanzare cumparare incheiate in anul 2005, un contract de vanzare cumparare incheiat in anul 2006 si contracte de vanzare cumparare incheiate in anul 2009 (contracte care au fost prezentate si de petenti). Astfel numarul de contracte de vanzare care au fost analizate au fost 17, argumentul petentilor fiind neintemeiat.

Referitor la mentiunea petentilor conform careia " *Referitor la mentiunea pe care cu rea credinta inspectorii o fac la pagina 41 a Raportului de Inspectie Fiscala referitoare la faptul ca detin o societate comerciala cu obiect secundar de activitate dezvoltare imobiliara, SC SRL, platitoare de TVA din anul 2004, eu, xxx, sunt administrator si asociat unic al acestei firme din anul 2008 cand am cumparat-o, nicidecum din anul 2004*" precizam urmatoarele:

La pagina 41 din Raportul de Inspectie fiscala nr. echipa de inspectie a facut urmatoarea precizare: "*Mentionam totodata ca, din informatiile oferite de Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul, numitul xxx figureaza ca asociat si administrator la 2 firme, respectiv SC xxx SRL, CUI aflata in lichidare si SC SRL, firma in functiune, avand ca activitati secundare conform CAEN 4110 - dezvoltare imobiliara, firma platitoare de taxa pe valoare adaugata incepand cu anul 2004*". Aceste informatii au fost obtinute de la Oficiul Registrului Comertului prin adresa inregistrata la DGFP sub nr. in care apare mentiunea ca la data de 10.07.2008 s-a depus un act constitutiv prin care d-l xxx , asociat unic, este numit administrator al SC SRL.

Prin urmare, avand in vedere ca familia **xxxx** si **xxxx**, **tratata ca asociere** a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate iar tranzactiile cu bunuri imobile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA in valoare de **lei** asupra veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea unor bunuri imobile, conform contractelor de vanzare- cumparare, fapt pentru care urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr., aferent TVA de plata in valoare de lei, au calculat, pe perioada 26.07.2005-24.12.2011, majorari de intarziere, dobanzi in valoare de **lei** si penalitati de intarziere in valoare de **lei**.

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare

coroborat cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

"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."

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata,

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

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada februarie 2009-iunie 2010

"(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."

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

"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.

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.

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

Din prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca in cazul in care persoana impozabila solicita cu intarzierea inregistrarea in scopuri de TVA urmare a depasirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata precum si accesoriile aferente.

De asemenea, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scop de TVA, se retine ca , majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile calculate reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in valoare de lei stabilita suplimentar de plata, pe perioada 07.03.2005-16.11.2009.

Astfel, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza sa se respinga contestatia ca neintemeiata si cu privire la majorarile de intarziere , dobanzile in valoare de **lei** si penalitatile de intarziere in valoare de **lei** aferente TVA de plata in valoare de 202.026 lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-l **xxx** si d-na **xxxx**, inregistrata la D.G.F.P sub nr., impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. emisa de D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in valoare totala de lei, care se compun din :

- **lei** reprezentand TVA stabilita de plata;
- **lei** reprezentand majorari de intarziere si dobanzi aferente TVA stabilita de plata
- **lei** reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA stabilita de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicarea prezentei decizii, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.