



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7
Suceava
Tel : 0230 521 358 int. 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. _160_____
din _____17.12.2010_____

privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică
din mun. Suceava, str., jud. Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

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

Persoana fizică contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală încheiat la data de 22.09.2010, nr., privind **suma de**, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – dobânzi de întârziere aferente TVA.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică prin cererea formulată precizează că în mod eronat a fost considerată persoană impozabilă, întrucât, potrivit art. 127 alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru a fi persoană impozabilă trebuie ca activitatea desfășurată să fie de natura celor prevăzute la alin. 2 din art. 127 din Codul fiscal.

În susținerea contestației petentul precizează următoarele:

1. Încadrarea eronată ca persoană impozabilă și înregistrarea în scopuri TVA pentru vânzarea de locuințe proprietate personală.

Persoana fizică afirmă că, în anul 2007, în data de 9 iulie, împreună cu soția sa și cu rudele de gradul I, s-au asociat pentru achiziționarea unui teren și construirea unui ansamblu de locuințe familial proprietate personală în care urmau să locuiască.

În urma acestei asocieri, fiecare familie trebuia să dețină câte un apartament sau două în complexul familial, precum și cota indiviză din teren.

Contestatorul precizează că finanțarea acestor locuințe s-a efectuat prin aportul proporțional al fiecărei familii, iar pentru efectuarea achiziției terenului, pentru obținerea autorizațiilor de construire și realizarea ansamblului de locuințe, petentul și soția sa au fost împuterniciți de către rude.

Persoana fizică precizează că la data de 09.07.2007 a fost încheiat contractul de asociere sub semnătură privată, prin care s-a mai stabilit faptul că, împreună cu soția sa, au calitate de împuterniciți, iar după definitivarea construcției se vor ocupa de formalitățile privind transferul locuințelor pe numel fiecărui membru al familiei.

Contestatorul menționează că la data semnării aceluși contract nu au considerat necesară încheierea sa în formă autentică, iar pentru conformitate au încheiat în anul 2010 o declarație în formă autentică.

Astfel, petentul precizează că, în anul 2007 a fost obținută autorizația de construire nr. 258 din 28.08.2007 pentru locuință duplex cu 6 apartamente și că, din motive obiective, legate de problemele financiare apărute la unii membri ai familiei au fost nevoiți să vândă imobilul, pentru ca fiecare să recupereze banii cheltuiți.

În consecință, petentul consideră că au fost înregistrați abuziv în scopuri de TVA pentru o activitate comercială pe care nu au desfășurat-o.

Contestatorul invocă prevederile art. 126 și 127 din Codul fiscal, unde sunt reglementate operațiunile impozabile, respectiv persoanele impozabile.

Potentul precizează că, urmare a modificării aduse prin Legea 343/2006, în vigoare de la 01.01.2007 până în prezent, livrarea de bunuri constă în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar, iar potrivit art. 127 alin. 1, **se 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.**

De asemenea, precizează că activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2 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.

Contestatorul precizează că normele metodologice nu conțin detalieri de aplicare pentru fiecare articol din Codul fiscal, ci numai pentru situațiile în care Guvernul prin Ministerul Finanțelor Publice a înțeles să aducă precizările necesare.

Persoana fizică susține că în Codul fiscal nu sunt prevăzute reglementări de natură să definească caracterul de continuitate a unei activități desfășurate de natură să conducă la concluzia că aceasta reprezintă o activitate economică.

De asemenea, precizează că toate cele cinci tranzacții s-au desfășurat într-o perioadă limitată de timp și nu denotă un caracter continuu, ci caracterul ocazional al acestor vânzări și își bazează afirmațiile sale pe prevederile pct. 2 din normele de aplicare a Codului fiscal, referitor la aplicarea art. 127 alin. 2, susținând că prevăd că nu are caracter de continuitate 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, fără a face nici un fel de precizare legată de numărul locuințelor personale deținute sau utilizate.

Contestatorul susține că, în ceea ce privește calitatea de comerciant, aceasta este reglementată de Codul comercial, iar bunurile pe care acesta le-a vândut în calitate de persoană fizică au fost bunuri commune, dobândite în timpul căsătoriei, locuință personală, așa cum rezultă și din documentele de proprietate ale construcției. Petentul afirmă, de asemenea, că vânzarea și cumpărarea acestora este reglementată de Codul Civil și de Codul Familiei.

Se mai precizează de asemenea că, deși potrivit art. 1 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, în materie fiscală, dispozițiile Codului de procedură fiscală, prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea se aplică dispozițiile Codului fiscal, pornind de la prevederile art. 127 referitoare la stabilirea persoanelor impozabile.

Potentul precizează că la întocmirea actului de control și la încadrarea sa ca persoană impozabilă, a fost neglijată prevederea expresă din Codul comercial român care scoate din sfera faptelor de comerț vânzarea de imobile, prevedere valabilă și la această dată, care precizează că numai vânzarea de mărfuri și produse constituie fapte de comerț și nu cea de bunuri imobile .

Contestatorul precizează de asemenea că, în temeiurile de drept invocate la emiterea documentelor pe baza cărora a fost înregistrat ca persoană impozabilă sau în decizia de impunere, nu a fost invocat temei legal valabil, din simplul motiv că în Legea 571/2003, așa cum a fost valabilă, în fiecare intervale supuse controlului, nu există o definiție a comerciantului din perspectiva legii fiscale.

De asemenea, precizează că inspecția fiscală trebuia să stabilească realizarea bazei impozabile și să respecte prevederile art. 5 din Codul de procedură fiscală, respectiv aplicarea unitară a legislației fiscale.

Totodată, consideră că, în conformitate cu prevederile legislației fiscale și a Codului civil și comercial, cu toate că legislația fiscală are prioritate în aplicare, tranzacțiile imobiliare – acte juridice de natură civilă – încheiate de persoanele fizice în perioada 2004 – 2007 nu constituie operațiuni impozabile.

În concluzia celor prezentate anterior, petentul consideră că inspectorii fiscali au calculat retroactiv TVA și au stabilit obligații de plată privind TVA pentru vânzarea de locuințe proprietate personală efectuată, prevederile legale fiind exprese pentru vânzarea locuințelor proprietate personală.

Se precizează de asemenea că, o primă cerință ce trebuia îndeplinită este aceea de la art. 126 și 127 din Codul fiscal, în senul că, pentru a fi o operațiune impozabilă, aceasta trebuie efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de o persoană care să desfășoare o activitate economică, care să aibă calitatea de producător, comerciant,

prestator de servicii ori să desfășoare o activitate aferentă profesiilor liberale sau asimilate acestora.

Tranzacțiile imobiliare individuale, efectuate de persoane fizice, nu conduc la încadrarea acestora în categoria de persoane impozabile prevăzute la art. 127 deoarece vânzările bunurilor personale ale familiei nu intră sub incidența acestui temei legal.

Începând cu data de 01.01.2007, după modificările aduse prin H.G. nr. 1861/2006, în sensul art. 127 alin. 2, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală 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.

Contestatoarea susține că, din decizia de impunere contestată precum și din celelalte acte administrative fiscale încheiate de către organele fiscale, nu rezultă temeiurile legale utilizate la considerarea sa ca și persoană impozabilă și nici argumentare legală prin care bunurile aflate în proprietatea sa și a familiei sale, bunuri comune dobândite în timpul căsătoriei, au fost considerate fapte de comerț.

În drept, petentul consideră că temeiurile legale care susțin cauza sunt următoarele: art. 3, art. 4, art. 5 și art. 9 din Codul comercial al României, art. 94 privind obiectul și funcțiile inspecției fiscale din Codul de procedură fiscală, pct. 2 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal valabil pentru anii 2005 și 2007, cap. IX, operațiuni scutite de taxă.

2. Stabilirea și calculul eronat a obligațiilor de plată TVA – debit și accesorii – pentru vânzările efectuate în anul 2008

Persoana fizică afirmă că, deși contestă caracterul de persoană impozabilă, contestă și modul de calcul eronat al TVA, care s-a efectuat prin aplicarea cotei de TVA asupra prețului final de vânzare, neutilizându-se procedeul sutei mărite.

Contestatorul precizează că, din informațiile publice existente, la data formulării contestației Ministerul Finanțelor Publice a solicitat Comisiei centrale fiscale clarificarea modului de calcul al TVA pentru acele persoane fizice care au calitatea de persoane impozabile pentru vânzarea de locuințe noi.

Potentul consideră că, în aceste condiții, inspecția fiscală ar fi trebuit suspendată până la emiterea deciziei de către Comisia centrală fiscală.

În susținerea celor spuse anterior, contestatorul își întemeiază afirmațiile pe prevederile pct. 23 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, referitor la aplicarea prevederilor art. 140 alin. 1 și alin. 2 din Codul fiscal, art. 1 din Directiva CE nr. 112/2006 privind sistemul comun al TVA cu modificările în vigoare la 31 decembrie 2008, despre care susține că prevede expres că, la comerțul cu amănuntul, taxa este inclusă.

Invocă, de asemenea și prevederile art. 4 lit. d) din normele metodologice din 20.03.2003 de aplicare a Ordonanței nr. 99/2000 și precizează că, din practica Ministerului de Finanțe privind soluționarea contestațiilor, în situații similare, când beneficiarul final al vânzării este o persoană fizică, se dispune refacerea actului de control și recalcularea TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite.

3. Stabilirea eronată a obligației de plată TVA pentru anul 2008 cu încălcarea Directivei Europene privind TVA

În susținerea contestației petentul precizează că, o dată cu aderarea și cu aplicarea Directivei 2006/112/CE privind TVA, la art. 12, România, ca stat membru, avea posibilitatea să stabilească prin legislația națională, condițiile în care o persoană care vinde o clădire ocazional devine persoană impozabilă.

Prin Legea 571/2003, așa cum a fost modificată de la data aderării și până în prezent, România, ca stat membru al UE, nu a reglementat prin legislația națională o astfel de situație.

Potentul precizează că, în conformitate cu prevederile art. 12 – Directiva 2006/112 CE:

„(1) Statele membre pot considera ca persoana impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 alin. 1 al doilea paragraf și în special, una dintre următoarele operațiuni:

a livrarea unei clădiri sau a unei părți a unei clădiri înainte de data primei aderări”.

Contestatorul consideră că aceste situații sunt reglementate de către art. 141 alin. 2 lit. f din Legea 571/2003.

De asemenea, petentul precizează că interpretarea normelor legale în speța de față și aplicată asupra vânzărilor de locuințe din patrimoniul personal deținute împreună cu soția, efectuate în anul 2008, se rezumă strict la dreptul de deducere dacă a fost exercitat sau dacă ar fi avut dreptul la deducere în ipoteza în care ar fi fost persoane impozabile. Afirmă astfel că pentru construcția proprietate personală transferată în patrimoniul afacerii în scopul desfășurării presupusei activități economice nu ar fi avut drept de deducere.

Persoana fizică susține că, chiar dacă, prin absurd și cu încălcarea tuturor temeiurilor legale invocate la pct. 1, ar fi fost persoană impozabilă în anul 2008, vânzarea de locuințe proprietate personală ar fi fost o operațiune scutită de taxă deoarece nu și-a exercitat dreptul de deducere și nici nu ar fi avut dreptul de deducere.

Temeiurile legale pe care petentul își susține cauza sunt următoarele: capitolul IX Operațiuni scutite de taxă, modificat prin art. I pct. 108 din Legea nr. 343/2006 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării, pct. 3.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pentru anul 2007.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală încheiat la data de 22.09.2010, nr., în baza adresei ANAF nr., prin care se solicită verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare și care aveau obligația înregistrării ca plătitori de TVA, organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile efectuate de persoana fizică, pe baza documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și a informațiilor suplimentare referitoare la natura tranzacțiilor și la perioada în care au avut loc, obținute de la unitățile fiscale teritoriale și de la notarii publici.

În urma studierii documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și a informațiilor obținute, s-a constatat că **persoana fizică** a efectuat următoarele tranzacții imobiliare:

- în anul 2007: 1 tranzacție cu teren extravilan, valoarea de înstrăinare lei;
- în anul 2008: 1 tranzacție cu teren extravilan, valoarea de înstrăinare lei; 5 tranzacții cu apartamente, situate în cadrul aceluiași imobil, valoare totală de înstrăinare lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit Autorizației de construire nr. (anexa 2) persoana fizică construiește un ansamblu de locuințe compus din șase apartamente care includ parter și etaj, situat în com. Șcheia, jud. Suceava.

În conformitate cu prevederile OMFP 1304/2004, anexa 3b, s-au solicitat persoanei fizice explicații scrise cu privire la tranzacțiile efectuate, la natura și scopul acestora, dar acesta a refuzat să răspundă la întrebări.

Organele fiscale au solicitat birourilor notariale la care au avut loc tranzacțiile, copii după contractele de vânzare-cumpărare. Din analiza acestora, organele fiscale au constatat că imobilele menționate au fost înstrăinate, astfel:

- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 6, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = RON la data de 26.03.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 4, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (.....), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 1, nefinisat, format din parter, etaj și balcon, situat în intravilanul comuneia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei, imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 5, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (.....), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 2, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT

Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = 3,7794 RON la data de 02.12.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.

Organele fiscale au constatat și faptul că persoana fizică a efectuat și două tranzacții cu terenuri, astfel:

- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., suprafața de 3.298 mp teren arabil situat în extravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., suprafața de mp teren arabil situat în extravilanul comunei, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr. a UAT Șcheia și suprafața de mp teren arabil situat în extravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, ambele suprafețe către același cumpărător, la prețul de lei.

Având în vedere numărul tranzacțiilor efectuate într-un singur an, respectiv 6 (șase) tranzacții, precum și faptul că acestea au fost înstrăinate într-un timp relativ scurt de la data construirii, organele de inspecție fiscală consideră că aceasta este o activitate economică având caracter comercial continuu, devenind persoană impozabilă din punctul de vedere al TVA.

Organele fiscale au constatat faptul că pragul de 35.000 euro, reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de 26.03.2008, prin înstrăinarea apartamentului nr. 6, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a comunei cadastrale Șcheia, în valoare totală de euro (..... lei) la cursul BNR din ziua de 26.03.08, respectiv 1 EURO=3,7220, având drept cumpărător pe, domiciliat în municipiul Suceava. Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit în baza autorizației de construire nr. din 28.08.2007 emisă de Primăria Șcheia, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. din 13.02.2008.

Deoarece la data de 26.03.2008 s-a depășit plafonul de scutire de 35.000 EURO, organele fiscale au stabilit că persoana fizică avea obligația ca, în termen de 10 (zece) de la data atingerii plafonului de scutire, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind astfel plătitor de TVA începând 01.05.2008. Întrucât nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termen legal, contribuabilul a fost înregistrat din oficiu în evidența plătitorilor de TVA cu adresa nr., urmare a controlului inopinat din data de 10.02.2010 (proces verbal nr.).

Organele fiscale precizează că valoarea totală a tranzacțiilor efectuate după data de 01 mai 2008 este în sumă de lei, sumă pentru care datorează TVA, tranzacțiile nefiind scutite.

De asemenea, menționează că totalul TVA datorată este în sumă de, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra volumului tranzacțiilor efectuate după data depășirii plafonului de 35.000 EURO, respectiv 01.05.2008, în sumă totală de lei.

Pentru neplata la termen a TVA datorată, s-au calculat în sarcina contribuabilului suma de lei, reprezentând majorări de întârziere calculate pentru perioada 26.10.2008-21.09.2010.

În raportul de inspecție fiscală se mai precizează că, în timpul controlului, contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală o declarație în formă autentică în care se specifică:

„[...]la data de 09.07.2007 noi și ne-am asociat cu sumele de bani pentru achiziționarea unui teren și construirea unui complex de locuințe personal. Prin această asociere l-am împuternicit pe domnul (în calitate de fiu, ginere și cumnat), să facă toate demersurile pentru a cumpăra terenul, a obține toate autorizațiile și să se ocupe de toate actele necesare pentru edificarea acestui complex familial [...]”.

Organele de inspecție fiscală au considerat că activitatea desfășurată de persoana fizică este una economică și nu una de înstrăinare de bunuri personale și au stabilit suplimentar în sarcina acesteia suma de, **reprezentând TVA**, iar pentru neachitarea la scadență s-au calculat **majorări și dobânzi de întârziere în sumă de lei**, calculate pentru perioada 26.10.2008-21.09.2010.

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

Referitor la suma de, reprezentând – T.V.A. și lei – majorări de întârziere aferente, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada verificată, constând în vânzări de apartamente noi construite într-un ansamblu de locuințe și vânzări de teren, persoana fizică datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în baza adresei Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr....., prin care se solicită verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare și care aveau obligația înregistrării ca plătitori de TVA, organele de inspecție fiscală au verificat tranzacțiile efectuate de **persoana fizică**, pe baza documentelor puse la dispoziție de către contribuabil și a informațiilor obținute de la unitățile fiscale teritoriale și de la notarii publici.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție au constatat că, în perioada 2007 – 2008, **persoana fizică** a realizat diverse tranzacții imobiliare, constând în vânzări de apartamente noi ce le-a construit într-un ansamblu de locuințe și vânzări de terenuri, activitatea având caracter de continuitate.

Organele de control au constatat că operațiunile realizate de **persoana fizică** reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, contribuabilul având obligația înregistrării ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de scutire.

Organele fiscale au constatat faptul că pragul de 35.000 euro, reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, a fost depășit la data de 26.03.2008, prin înstrăinarea apartamentului nr. 6, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a comunei cadastrale Șcheia, în valoare totală de euro (241.930 lei) la cursul BNR din ziua de 26.03.08, respectiv 1 EURO=3,7220, având drept cumpărător pe, domiciliat în municipiul Suceava. Dreptul de proprietate asupra imobilului a fost dobândit în baza autorizației de construire nr. emisă de Primăria Șcheia, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.

Deoarece la data de 26.03.2008 s-a depășit plafonul de scutire de 35.000 EURO, organele fiscale au stabilit că persoana fizică avea obligația ca, în termen de 10 (zece) de la data atingerii plafonului de scutire, să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind astfel plătitor de TVA începând 01.05.2008. Întrucât nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termen legal, contribuabilul a fost înregistrat din oficiu în evidența plătitorilor de TVA cu adresa nr., urmare a controlului inopinat din data de 10.02.2010 (proces verbal nr.)

Organele fiscale precizează că valoarea totală a tranzacțiilor efectuate după data de 01 mai 2008 este în sumă de lei, sumă pentru care datorează TVA, tranzacțiile nefiind scutite.

De asemenea, menționează că totalul TVA datorată este în sumă de, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra volumului tranzacțiilor efectuate după data depășirii plafonului de 35.000 EURO, respectiv 01.05.2008, în sumă totală de lei.

Pentru neplata la termen a TVA datorată, s-au calculat în sarcina contribuabilului suma de lei, reprezentând majorări de întârziere calculate pentru perioada 26.10.2008-21.09.2010.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, unde se stipulează 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);”

Conform prevederilor menționate, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă, așa cum a fost definită la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor să rezulte din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

- La **art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, se prevede că:

ART. 127

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

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

- Referitor la aplicarea prevederilor alin. (2) al art. 127, enunțat mai sus, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, la **punctul 3 alin. (1)**, prevăd următoarele:

„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. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale menționate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de 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, situație în care persoanele fizice dobândesc calitatea de persoane impozabile.

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

- Conform **art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind definițiile unor termeni comuni:

„ART. 7

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;”

Potrivit acestor prevederi, este considerată „persoană” ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal „orice persoană fizică sau juridică”.

- Totodată, la **art. 125^{^1}, punctele 18 – 21** din același act normativ, se prevede că:

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; [...]

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;”

Din coroborarea prevederilor legale menționate mai sus, se reține că o persoană fizică reprezintă persoană impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată, din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. 127 alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

- Totodată, potrivit **art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

ART. 128

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme”.

- Conform prevederilor **art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată,

ART. 152

„[...]

(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.**

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”

- La **art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, se stipulează că:

ART. 153

„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

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

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

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 66 alin (2)**, prevăd următoarele:

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

Se reține că, în situația în care o persoană impozabilă depășește plafonul legal de scutire, 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.

Totodată, din prevederile menționate rezultă că activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, intenție ce este apreciată în baza elementelor obiective, ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că **persoana fizică** a obținut autorizația de construire nr. pentru construirea unui ansamblu de locuințe compus din șase apartamente care includ parter și etaj, pe care le-a vândut astfel:

- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 6, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = 3,7220 RON la data de 26.03.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 4, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = 3,6435 RON la data de 03.07.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr. 258/28.08.2007, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 1, nefinisat, format din parter, etaj și balcon, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei, imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 5, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = 3,9277 RON la data de 08.10.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.;

- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., apartamentul nr. 2, format din parter și etaj, situat în intravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscris în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, la prețul de lei (..... EURO, la cursul de 1 EURO = 3,7794 RON la data de 02.12.08), imobil dobândit prin construire în baza Autorizației de construire nr., proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.

Organele fiscale au constatat și faptul că persoana fizică a efectuat și două tranzacții cu terenuri, astfel:

- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., suprafața de 3.298 mp teren arabil situat în extravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr..... a UAT Șcheia, la prețul de lei;
- în baza contractului de vânzare-cumpărare nr., suprafața de mp teren arabil situat în extravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr. a UAT Șcheia și suprafața de mp teren arabil situat în extravilanul comunei Șcheia, jud. Suceava, identic cu parcela nr. înscrisă în cartea funciară nr. a UAT Șcheia, ambele suprafețe către același cumpărător, la prețul de lei.

Se reține că imobilele și terenurile menționate au fost dobândite în baza autorizației de construire și au fost destinate vânzării, contribuabilul desfășurând astfel o activitate economică din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, **persoana fizică** a desfășurat o activitate economică ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, întrucât a realizat venituri cu caracter continuu.

Așa după cum rezultă din textele de lege ce au fost menționate, o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile devin persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, deoarece realizează fapte de comerț.

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

Conform dispozițiilor **pct. 66 alin. (2)** din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate de Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **„activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”**

Analizând operațiunile realizate în perioada 2007 - 2008, prezentate mai sus, se reține că **persoana fizică** a efectuat o serie de tranzacții

imobiliare, 1 în anul 2007 și 6 în anul 2008, respectiv vânzări de apartamente noi construite de contestator și de terenuri.

Din cele prezentate rezultă că persoana fizică a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice începând din anul 2007, așa cum sunt definite la articolele de lege citate.

Pe cale de consecință, persoana fizică contestatoare, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada respectivă, a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

În consecință, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 26.03.2008 persoana fizică a devenit persoană impozabilă, conform prevederilor din Codul fiscal.

În calitate de persoană impozabilă aceasta avea obligația potrivit prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, să solicite înregistrarea ca plătitori de TVA, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare efectuate de contestator, constând în vânzarea de apartamente noi construite de acesta și vânzarea de terenuri sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana fizică având obligația să colecteze pentru livrările respective taxa pe valoarea adăugată, conform prevederilor în materie fiscală menționate.

Având în vedere că până **persoana fizică** nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA la data depășirii plafonului de 35.000 EURO conform prevederilor menționate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA și data constatării abaterii.

În ceea ce privește afirmația contestatorului cu privire la formularea deficitară a legii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât prevederile legale aplicabile în speță sunt clare, neconducând la interpretări arbitrare, acestea fiind lipsite de echivoc, cu atât mai mult cu cât tranzacțiile imobiliare efectuate, 1 în anul 2007 și 6 în anul 2008, reprezentând vânzări de apartamente noi construite într-un ansamblu de locuințe și vânzarea de terenuri, constituie activitate economică, cu caracter de continuitate.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia tranzacțiile efectuate nu au caracter continuu, ci unul ocazional, facem precizarea că, din textele de lege ce au fost menționate s-a reținut că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, exceptie făcând însă situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă. Prin urmare, nici afirmația petentului potrivit căreia vânzările pe care le-a efectuat au un caracter ocazional și personal și nu unul economic, de continuitate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a

contestației, deoarece, așa cum am demonstrat anterior prin textele de lege invocate, persoana fizică a desfășurat o serie de tranzacții economice, într-un interval de timp relativ scurt și nu ocazional și deci aceste tranzacții au caracter de continuitate.

Referitor la afirmația contestatorului că, potrivit prevederilor art. 142 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, vânzarea de construcții este scutită de TVA, facem precizarea că acest text de lege prevede că:

ART. 142

„ [...]

(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;

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

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

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”.

Din aceste prevederi se reține că livrarea de către orice persoană a unei construcții sau a unei părți a acesteia este scutită de TVA, cu excepția livrării de către o persoană impozabilă a unei construcții noi sau a unei părți a acesteia, persoană 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.

Din textele de lege ce au fost menționate se reține că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de 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 însă situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Întrucât așa cum am demonstrat anterior, contestatorul a devenit persoană impozabilă efectuând o serie de tranzacții cu caracter continuu, care au depășit plafonul de 35.000 EURO admis de lege, se reține că nici afirmația acestuia că tranzacțiile sunt scutite de TVA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece se încadrează în excepțiile prevăzute de art. 142 alin. 2 lit. f, respectiv faptul că prin excepție, scutirea de TVA nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi sau a unui teren construibil.

În contestația formulată, petentul susține că nu este de acord și cu modul de calcul al TVA stabilit în sarcina sa, invocând în acest sens prevederile pct. 23 alin. 2 din HG 44/2004.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în urma activității desfășurate, **persoana fizică** avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, urmând ca începând cu 01.05.2008 să devină plătitor de TVA.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrat în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestuia din oficiu și au stabilit pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.05.2008- 31.12.2008 o bază impozabilă în sumă de lei, cu o taxă pe valoarea adăugată în sumă de

- Potrivit **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, se prevede că:

ART. 137

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(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;”

Din textul de lege menționat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

- Conform **art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

ART. 140

„(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.”

- Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **pct. 23** prevăd următoarele:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Totodată, se reține că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$, doar atunci când prețul de vânzare include și taxa.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul contravalorii bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare.

Așa după cum rezultă din textele de lege ce au fost menționate, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, contrapartida obținută de furnizor reprezintă contravaloarea bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare, care, conform prevederilor menționate, cuprinde impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la data efectuării tranzacțiilor prețul de vânzare al imobilelor nu putea include și taxa pe valoarea adăugată, cu atât mai mult cu cât persoana fizică nu se înregistrase ca plătitor de TVA, necolectând taxa pe valoarea adăugată pentru imobilele vândute, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

Conform documentelor existente la dosar, persoana fizică, cu toate că avea obligația a se înregistra în scopuri de TVA, nu și-a îndeplinit această obligație și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acesteia din oficiu și la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19% asupra bazei impozabile, respectiv asupra contravalorii bunurilor vândute prevăzută în contractele de vânzare-cumpărare.

Având în vedere că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală în mod legal au determinat taxa pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra contravalorii bunurilor vândute prevăzută în contractele de vânzare-cumpărare.

Referitor la susținerea contestatorului că în spețe asemănătoare când beneficiarul final al vânzărilor este o persoană fizică, se dispune refacerea actului de control și recalcularea TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din textele de lege prezentate rezultă că, în cazul în speță, nu se poate aplica procedura sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, întrucât prețul de vânzare nu include și taxa pe valoarea adăugată, societatea necomportându-se ca plătitor de TVA în perioada respectivă.

Referitor la afirmația contestatorului că nu toate locuințele sunt ale sale, ci că a fost împuternicit de asociații săi să îi reprezinte și să acționeze în numele lor, facem precizarea că această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât declarația autenticată la notar (prin care părțile precizează că s-au asociat și îl împuternicesc pe petent să îi reprezinte, să obțină autorizația de construire, să facă toate demersurile pentru a cumpăra terenul și să se ocupe de toate actele necesare pentru edificarea complexului familial) este eliberată la data de 10.03.2010, la doi ani după data vânzării imobilelor respective și nu înainte de a le construi. Mai mult decât atât, din această declarație nu rezultă că petentul a fost împuternicit și să vândă acele locuințe.

De asemenea, autorizația de construire este eliberată pe numele persoanei fizice și CRISTINA. În acest sens sunt aplicabile prevederile art. 1 din Legea Nr. 50 din 29 iulie 1991, republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, unde se precizează că:

CAP. 1

„Autorizarea executării lucrărilor de construcții

ART. 1*)

„(1) Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire sau de desființare, emisă în condițiile prezentei legi, la solicitarea titularului unui drept real asupra unui imobil - teren și/sau construcții - identificat prin număr cadastral, în cazul în care legea nu dispune altfel.

(2) Construcțiile civile, industriale, inclusiv cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, agricole sau de orice altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, emisă în condițiile prezentei legi, și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor”.

Conform acestor prevederi legale, o lucrare de construcție este permisă a se executa numai în baza unei autorizații de construire care se emite la solicitarea formulată de către cel care este titular al unui drept de proprietate asupra unui imobil sau teren.

În cazul de față, autorizația de construire nr. a fost emisă ca urmare a cererii formulate de petent și soția sa, în baza documentelor care atestă proprietatea terenului deținut.

Mai mult decât atât, contractele de vânzare-cumpărare a locuințelor și terenurilor sunt încheiate între petent și soția sa, în calitate de vânzători, pe de o parte, și cumpărători, pe de altă parte. Rezultă astfel că tranzacția a fost efectuată de către persoana fizică și nu de către asociații săi.

Având în vedere cele prezentate, documentele aflate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie fiscală, se conchide că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice **taxa pe valoarea adăugată în sumă de**, aferentă tranzacțiilor efectuate, constând în vânzarea de apartamente noi construite de aceasta într-un ansamblu de locuințe și vânzarea unor terenuri, fapt pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** pentru aceste sume.

Conform actului administrativ atacat, pentru neplata în termen a taxei pe valoarea adăugată în sumă de, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și contestată de persoana fizică, s-au calculat accesorii în sumă de lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și **accesoriile în sumă de lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de, stabilite suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei**.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹, punctele 18 – 21, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 128 alin. (1) și alin. (2), art. 140 alin. (1), art. 142 alin. 2 lit. f, art. 137 alin. (1) lit. a), art. 152 alin. (6), art. 153 alin. (1), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada verificată, punctul 3 alin. (1), pct. 23, punctul 66 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, referitor la aplicarea prevederilor alin. (2) al art. 127 din Codul fiscal, art. 140 alin. (1), art. 153 alin. (1), art. 1 din

Legea Nr. 50 din 29 iulie 1991, republicată, privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **persoana fizică** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală încheiat la data de 22.09.2010, nr., privind **suma de**, reprezentând:

- – TVA;
- – majorări de întârziere aferente TVA;
- – dobânzi de întârziere aferente TVA.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

.....