

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../.../04.07.2011 înregistrată la directie sub nr.../04.07.2011, asupra contestatiei formulate de **domnul X** cu domiciliul în ..., având CNP ....

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../22.06.2011, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual si/sau într-o formă de asociere**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... în data de 10.05.2011 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin. (1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **domnul X**.

**I. Persoana fizică X din ... contestă Decizia de impunere nr.../10.05.2011 emisă de Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../10.05.2011 prin care au fost stabilite în sarcina sa o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, invocând în susținerea contestației următoarele aspecte:**

1. Referitor la punctul 2 din Raportul de Inspecție Fiscală nr.../10.05.2011, organele de inspecție fiscală au încălcat în mod vădit obligația de a examina în mod obiectiv situația de fapt potrivit art.6 și art.7 alin.(3) și (13) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare deoarece trebuiau să extindă, să condiționeze și să reîncadreze achiziția și transferul/tranzacția bunurilor imobile deținute de petent și familia acestuia, bunuri comune, la tranzacții în „nume propriu”, contrar prevederilor art.30 alin.(1) din Codul Familiei.

Organele de inspecție fiscală consideră în mod abuziv că legislația în materie de TVA condiționează dreptul petentului și a soției acestuia de a gestiona bunurile imobile deținute ca familie, considerând tranzacțiile cu imobile (atât la cumpărare cât și la vânzare) ca activitate economică și făcând uz de art. 127 alin.(2) din Legea nr.571/2003, neținând cont de faptul că împreună cu soția nu sunt producători, nici comercianți, nici prestatori de servicii.

Potentul consideră că potrivit prevederilor art.3 și art.5 din Codul comercial, vânzarea de imobile nu reprezintă fapte de comerț, iar Codul comercial al lui Cuza a prevăzut că numai vânzarea de mărfuri și produse constituie fapte de comerț, și nu cea de bunuri imobile.

2. Referitor la punctul 3 din Raportul de Inspecție Fiscală nr.../10.05.2011, organele de inspecție fiscală au considerat în mod abuziv că petentul a devenit persoană impozabilă în sensul art.127 alin.(1) din Codul

fiscal, neținând cont de faptul că transferul dreptului de proprietate a bunurilor imobiliare deținute împreună cu soția nu constituie activitate economică, nu s-a efectuat de o manieră independentă ci, dimpotrivă, aceasta a fost dependentă de recuperarea pecuniară fără obținerea unui profit, aceste bunuri familiale fiind tranzacționate la cumpărare cât și la vânzare la același preț.

Petentul precizează că achizițiile efectuate împreună cu soția sa, au fost în vederea protejării – dezvoltării familiei și asigurării unui trai decent, acestea devenind proprietăți private, care așa cum sunt prezentate la art.44 alin.(2) din Constituția României sunt „garantate și ocrotite în mod egal de lege, indiferent de titular”, înțelegând prin aceasta și faptul că viața intimă, familială și privată sunt respectate și ocrotite de autoritățile statului – art.26 din Constituție.

3. Referitor la punctul 4 din Raportul de Inspecție Fiscală nr.../10.05.2011, organele de inspecție fiscală au considerat în mod abuziv că tranzacțiile de terenuri și construcții efectuate de petent sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

Potentul consideră că prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu îi sunt aplicabile deoarece nu desfășoară activitate economică, cumularea condițiilor de cuprindere în sfera de aplicare a TVA nefiind îndeplinite. Transferul dreptului de proprietate nu reprezintă operațiune impozabilă, cu atât mai mult cu cât tranzacțiile imobiliare nu reprezintă transfer al dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, ci transfer al dreptului de proprietate, argument pe care îl susține prin însăși definiția prevăzută la Titlul II referitor la dreptul de proprietate.

Posesia, folosința și dispoziția sunt atributele care definesc dreptul de proprietate. Unele din acestea se pot separa, constituind dezmembrăminte ale lui în favoarea unor alte persoane. Dreptul de proprietate este un drept patrimonial, real, absolut, el întrunește prin excelență aceste caracteristici. Exceptând cazurile în care legea ar dispune altfel, dreptul de proprietate este opozabil tuturor, implicând obligația generală de a-l respecta, de a nu împiedica în niciun mod libera lui exercitare. El conferă titularului dreptul de urmărire, dreptul de preferință constând în posibilitatea de a urmări lucrul în posesia oricui s-ar afla și, respectiv, în posibilitatea de a se prevala de calitatea de proprietar cu întâietate față de o altă persoană, care ar fi dobândit ulterior, asupra aceluiași lucru, orice alt drept real.

4. Referitor la ultimul alineat al pct.4 și pct.5 din Raportul de Inspecție Fiscală nr.../10.05.2011, petentul consideră că organele de inspecție fiscală au invocat prevederi legale neaplicabile motivând că acestea fac referire la întreprinderile mici. Ca urmare, contestatorul nu poate fi încadrat la prevederile art.152 alin.(1) din Codul fiscal din următoarele motive:

- calitatea de persoană fizică nu poate fi extinsă la întreprindere mică, fiind încălcat principiul general valabil al teoriei dreptului, „unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă”, prin această extindere a organelor de inspecție fiscală, aceștia aducând grave vătămări ale drepturilor și intereselor legale;

- cifra de afaceri obținută de întreprinderea mică și nu de petent, cuprinzând operațiuni scutite cu drept de deducere și fără drept de deducere, este condiționată de prezența accesoriilor la activitatea principală; petentul consideră că nu i-au fost atribuite, definite, activități principale ori secundare,

accesorii, așa cum sunt definite acestea în cazul unei persoane juridice înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului, în baza Legii nr.31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Petentul nu este întreprindere mică deoarece nu respectă prevederile art.103, art.107 și art.108 din Codul fiscal, respectiv nu este persoană juridică, nu are de la 1 – 9 angajați, nu obține venituri altele decât consultanța și management sub 100.000 euro și nu deține capital social.

Petentul precizează faptul că din analiza transferurilor imobiliare concretizate prin contractele de vânzare-cumpărare autentificate de notari se poate constata că impozitul pe veniturile obținute a fost calculat, reținut și vărsat la bugetul de stat de către birourile notariale, prin respectarea și aplicarea prevederilor art. 77<sup>1</sup> alin.(1), (4), (6) și (8) din Codul fiscal.

5. Petentul consideră că la pagina 4 din Raportul de Inspecție Fiscală nr..../10.05.2011, organele de inspecție fiscală fac grave erori de interpretare a Codului fiscal, prin citirea selectivă a textului de lege, în sensul că acesta este abordat odată ca operațiune scutită fără drept de deducere, altădată ca și operațiune impozabilă.

Excepția prevăzută de legiuitor la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, respectiv livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, face referire la livrarea de construcții noi/părți din aceasta sau a unui teren construibil. Legiuitorul a condiționat prin cuvântul „sau” livrarea sau construcție, sau teren construibil. Tocmai de aceea se numește excepție de la afirmația legală anterioară, excepție care „unește” livrarea construcției împreună cu terenul pe care este construită, prin cuvântul „și”.

Proprietățile deținute de petent împreună cu familia nu au suferit modificări de natura celor prevăzute în Codul fiscal, în sensul transformării, amenajării, modernizării, altor delimitări, acestea nu au fost dezmembrate în loturi (case, terenuri), în vederea obținerii dintr-un imobil înscris în Cartea Funciară a mai multor imobile înscrise distinct în Cartea Funciară, cu intenția de a obține venituri cu caracter de continuitate printr-o vânzare succesivă/consecutivă.

6. Petentul nu este de acord cu mențiunile de la pagina 5 din Raportul de Inspecție Fiscală nr..../10.05.2011 a organelor de inspecție fiscală deoarece consideră că aceștia au acționat cu rea voință prin vătămarea dreptului legal al dânsului și familiei sale. Organele de inspecție fiscală au făcut extindere și au considerat că printr-un contract de vânzare-cumpărare autentificat în data de 04.11.2008 sub nr...., la un birou notarial, a vândut două bunuri: casa – un bun, terenul – alt bun. În fapt, petentul a vândut „suprafața de ... mp teren împreună cu o casă construită din cărămidă, acoperită cu eternită, compusă din două camere, sală și verandă, precum și o magazie construită din scândură acoperită cu carton, cât și un beci construit din cărămidă, cu placa din beton, teren și construcții situate în ..., bun imobil identificat cu număr cadastral provizoriu ....”

Interpretarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că în data de 04.11.2008 s-ar vinde teren intravilan curți construcții la valoarea de ... lei este nelegală și abuzivă. Stabilirea stării de fapt o reprezintă însăși prevederile contractului mai sus menționat, organele de inspecție fiscală, în decizia luată dând dovadă de o defectuoasă citire și interpretare, sfruntată, în defavoarea

petentului și a familiei sale, în interesul statului, prin stabilirea în sarcina sa a unor obligații de plată a TVA și accesorii aferente nelegale. În contractul de vânzare – cumpărare nu sunt defalcate valoarea construcțiilor și valoarea terenului, dimpotrivă acestea formează un întreg, înscris într-un singur număr cadastral.

Referitor la măsura organelor de inspecția fiscală de a constitui obligația de plată a TVA în baza pct.2 lit.a) din Decizia nr.2/2011 emisă de Comisia fiscală centrală, 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, petentul o consideră abuzivă și nelegală, cu atingere la dreptul constituțional, juridic, civil, prin care o terță parte nu poate veni să mărească valoarea tranzacționată și încasată de la client a unui bun prevăzut în contract de vânzare – cumpărare autentificat la notar, după bunul plac.

Potentul nu este de acord cu actul menționat de organele de inspecție fiscală de la pagina nr.1 din raportul de inspecție fiscală nr..../10.05.2011, respectiv Circulara nr..../09.08.2009, înregistrată la A.I.F. sub nr..../11.09.2009 deoarece aceasta este întocmită cu doi ani înainte de efectuarea inspecției fiscale, având drept scop calcularea și ulterior colectarea accesoriilor aferente TVA pe o perioadă mai mare de timp și implicit în sumă mai mare, aducând prejudicii imense petentului și familiei sale.

Potentul nu este de acord nici cu mențiunile de la pagina 6 din Raportul de inspecție fiscală nr..../2011, prin care organele de inspecție fiscală au propus înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA începând cu data de 01.06.2011 deoarece nu este înregistrat ca persoană fizică autorizată, asociație familială, persoană juridică sau alte forme de organizare, iar înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA nu este aplicabilă persoanei în cauză.

Prin citirea selectivă și în favoarea statului a prevederilor legale referitoare la faptul generator și exigibilitatea TVA, organele de inspecție fiscală au urmat o politică fiscală în defavoarea persoanelor, indiferent de modul în care acționează, ca proprietari, producători, comercianți, prestatori de servicii/exploatatori de bunuri corporale/necorporale, politică care nu face decât să vătămeze drepturile fundamentale ale omului, să stabilească în sarcina oricui, orice, numai bani să fie într-un an preelectoral, să îngreuneze situația familială prin intrarea în faliment datorită incapacității de plată a unor obligații stabilite suplimentar reprezentând TVA despre care nici notarii publici nu aveau cunoștință, dar nici angajații A.N.A.F.

În susținerea contestației, petentul face referire și la normele juridice prevăzute în Teoria generală a dreptului, precum și puncte de vedere ale Curții Europene de Justiție.

În concluzie, petentul solicită admiterea în totalitate a contestației formulate și desființarea în întregime a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere .../10.05.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../10.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..../10.05.2011 contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au retinut următoarele:**

1. Urmare a efectuării unei inspecții fiscale pe baza Declarației 208 depuse la A.F.P. și a actelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție, s-au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, s-a constatat că persoana fizică X a efectuat un număr de 6 tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, reprezentând vânzări de teren arabil intravilan, două terenuri curți construcții împreună cu două case (vechi), două apartamente (vechi), din care:

**În anul 2006**, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea vânzării unei suprafețe de ... mp teren arabil intravilan situat în ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr..../19.07.2006, terenul fiind dobândit în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..../24.06.2005. Tranzacția efectuată a fost sub plafonul prevăzut de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În anul 2007**, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloarea unui apartament (vechi) situat în municipiul ..., conform contractului de vânzare-cumpărare nr..../25.05.2007, apartamentul fiind dobândit în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..../26.04.2007. Tranzacția efectuată a fost sub plafonul prevăzut de Codul fiscal.

**În anul 2008**, persoana fizică X a efectuat următoarele tranzacții:

- prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../16.04.2008 vinde o casă veche și teren curți construcții situate în municipiul ..., în sumă totală de ... lei, dobândite prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../2007;

- prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../07.07.2008 vinde un apartament (vechi) situat în municipiul ..., în sumă totală de ... lei, dobândit prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../22.06.2004.

- prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../04.11.2008 vinde o casă veche și teren curți construcții situate în municipiul ..., în sumă totală de ... lei, dobândite prin contractul de vânzare-cumpărare nr..../10.10.2008.

2. Domnul X în calitate de proprietar al terenurilor și construcțiilor care au făcut obiectul tranzacțiilor, a vândut aceste terenuri și construcții în nume propriu. Operațiunile de dobândire a terenurilor menționate anterior și vânzarea acestora reprezintă activități economice potrivit art.127 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. Prin desfășurarea activităților economice reprezentând tranzacții constând în operațiuni de dobândire de terenuri și construcții, prin vânzarea acestora domnul X devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Tranzacțiile efectuate în anul 2008 în sumă totală de ... lei depășesc plafonul legal de scutire a TVA de ... lei prevăzut la art.152 alin.(1). Astfel, din **totalul tranzacțiilor din anul 2008**,

- suma de ... lei reprezintă vânzarea unei case vechi și a suprafeței de ... mp teren curți construcții situat în municipiul ..., prin această tranzacție domnul

X depășind plafonul de scutire TVA. Ca urmare, acesta avea obligația potrivit art.152 alin.(6) și art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal să se înregistreze în scopuri de TVA în termen de 10 zile începând cu data de întâi a lunii următoare, respectiv data de 01.05.2008;

- suma de ... lei reprezintă vânzarea unui apartament (vechi) situat în municipiul ..., operațiune scutită de TVA;

- suma de ... lei reprezintă vânzarea unei case vechi și a suprafeței de ... mp teren curți construcții, din care ... lei este valoarea casei, iar ... lei este valoarea terenului, vânzarea acestuia fiind operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA. Ca urmare, domnul X avea obligația determinării și achitării TVA potrivit prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La control, pentru livrarea de teren intravilan curți construcții efectuată în data de 04.11.2008, valoarea terenului calculată de notarul public este de ... lei pentru care domnul X este obligat la plata TVA în sumă de ... lei (anexele nr.1 și 2) în baza prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) și art.150 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Conform Deciziei nr.2/2011 emisă de Comisia fiscală centrală, 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 de terenuri construibile taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei de TVA acolo unde părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.

Pentru neachitarea în termenele legale a **taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei** stabilită de plată la inspecția fiscală, s-au calculat conform prevederilor art.119 și 120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **accesorii în sumă de ... lei.**

Față de cele constatate și menționate în cuprinsul raportului, situația taxei pe valoarea adăugată se prezintă astfel:

TVA colectată contribuabil	0 lei
TVA colectată control	... lei
TVA de plată control	... lei
Diferență control	... lei
<u>Accesorii TVA</u>	<u>... lei</u>
<b>TOTAL</b>	<b>... lei</b>

În finalul raportului de inspecție fiscală se propune înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a domnului X conform prevederilor art.152 alin.(6) și (7) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și punctului 62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La terminarea controlului domnul X a luat la cunoștință constatările efectuate cu ocazia controlului, rezervându-și dreptul la contestație.

Domnul X pe durata controlului nu a pus la dispoziție nici un fel de document. Fondul documentar care a stat la baza întocmirii raportului de inspecție fiscală și deciziei de impunere a constat în declarațiile 208 depuse de

notarii publici și din colaborarea cu Primăria municipiului ... și a Biroului de Cadastru și Publicitate Imobiliară.

În data de **29.06.2011**, organele de inspecție fiscală emit Referatul privind îndreptarea erorilor materiale nr...., ca urmare a constatării unei erori materiale în cuprinsul Deciziei de impunere nr..../10.05.2011 emisă în baza Raportului de inspecție nr..../10.05.2011.

Capitolul 4 „Prezentarea elementelor corecte” din referat cuprinde următoarele:

La punctul 4.2. pentru vânzarea suprafeței de ... **mp teren curți construcții neocupat de clădiri**, situat în ... la valoarea evaluată de notar public de ... **lei** conform contractului de vânzare-cumpărare nr..../04.11.2008, domnul X avea obligația determinării și achitării TVA potrivit prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

La punctul 4.3. pentru vânzarea suprafeței de ... **mp teren curți construcții ocupat de construcții** situat în municipiul ... la valoarea evaluată de notar public de ... **lei** conform contractului de vânzare-cumpărare nr..../04.11.2008, domnul X este scutit conform pct.37 alin.(1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar identificat printr-un singur număr cadastral terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției.

Situația privind diminuarea sumelor datorate de domnul X este prezentată în anexele nr.1 și 2 ale Referatului privind îndreptarea erorilor materiale nr..../29.06.2011.

În baza Referatului privind îndreptarea erorilor materiale nr..../29.06.2011, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../29.06.2011 prin care au diminuat obligația de plată stabilită în sarcina domnului X, respectiv cu suma de ... **lei** reprezentând TVA de plată și cu suma de ... **lei** reprezentând accesorii aferente TVA.

**III.** Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**1. Cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei pentru suma totală ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../10.05.2011, în condițiile în care această sumă a fost revizuită de organele de inspecție fiscală prin emiterea altei Decizii de impunere cu nr..../29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de**

**plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.**

**În fapt,**

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F., ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale având ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, au stabilit în sarcina domnului X prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../10.05.2011, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Urmare a contestării de către petent a deciziei de impunere nr..../10.05.2011 și a reanalizării tranzacției efectuată în data de 04.11.2008 conform contractului de vânzare-cumpărare constând în vânzarea suprafeței de ... mp teren curți construcții neocupat de clădiri și ... mp teren curți construcții ocupat de construcții, organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. au procedat la emiterea unei noi decizii, respectiv Decizia de impunere nr..../29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, diminuând cu suma de ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și cu suma de ... lei accesoriile aferente taxei, prin modificarea bazei de impunere de la suma de ... lei stabilită pentru suprafața de ... mp teren, la suma de ... lei stabilită pentru suprafața de ... mp teren.

Decizia de impunere nr..../29.06.2011 emisă de A.I.F., a fost comunicată domnului X, în data de 30.06.2011, după data depunerii contestației.

**În drept,**

**Referitor la posibilitatea de contestare,** Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede la art.205 următoarele:

*"(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

***(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia."***

În același sens, art.206 alin.(2) din același act normativ stipulează:

***„Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."***

**Referitor la soluții asupra contestației,** OMFP nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului



nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede la pct.11.1 următoarele:

**„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect.”**

Față de cele menționate în fapt și în drept reținem următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul A.I.F. au procedat la corectarea taxei pe valoarea adăugată și accesoriilor aferente, pentru persoana fizică X, diminuându-le cu suma de ... lei, respectiv ... lei stabilite prin Decizia de impunere nr.../29.06.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Diminuarea taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei a intervenit ca urmare a modificării bazei de impunere de la suma de ... lei stabilită pentru suprafața de ... mp teren, la suma de ... lei stabilită pentru suprafața de ... mp teren.

Având în vedere cele prezentate **urmează a se respinge ca fiind fără obiect contestația petentului pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, întrucât obligația respectivă a fost anulată de organul fiscal prin emiterea unei noi decizii de impunere sub nr.../29.06.2011 în urma corecției taxei pe valoarea adăugată.**

**2. Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2006 – 2010 constând în vânzări de construcții, apartamente și terenuri, persoana fizică X datorează suma ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, 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 perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de construcții și terenuri.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea informațiilor transmise de către notarii publici și din documentele puse la dispoziție de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară, precum și de la Primăria municipiului ..., că domnul X a realizat în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2010 un număr de 6 tranzacții în valoare de ... lei, activitatea având caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și nici ca persoană fizică care desfășoară activități economice în mod independent.

Din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Având în vedere că în luna aprilie 2008 a depășit

plafonul de scutire de 119.000 lei, persoana fizică X avea obligația sa solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile începând cu luna următoare celei în care plafonul a fost depășit.

Astfel, din totalul tranzacțiilor imobiliare realizate în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2010, în valoare totală de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru **tranzacția în valoare de ... lei din data de 04.11.2008, prin care petentul vinde suprafața de ... mp teren curți construcții, neocupat de clădiri, contribuabilul datorează o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ... lei.**

Totodată, pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii până la data de 10.05.2011 în sumă totală de ... lei.

Potentul nu este de acord cu măsura organelor de inspecție fiscală motivând că tranzacțiile efectuate nu reprezintă activități economice, deci nu poate fi inclus nici în categoria persoanelor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată. Ca urmare, solicită admiterea în totalitate a contestației formulate și desființarea în întregime a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere .../10.05.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

#### **În drept,**

Potrivit art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

**(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.”**

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 din actul normativ menționat anterior, legiuitorul aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.3 alin.(1) și (3), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora,

**„(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.”

**Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA,** art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

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

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

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.”

În ceea ce privește **sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire**, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(...)

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

Prevederile art.152 din Codul fiscal sunt completate de pct.62 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

*a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi 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.”*

Potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

*„(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).”*

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

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

*[...]”*

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**- la art. 119 alin.(1)**

*„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”*

**- la art.120 alin.(1)**

*„(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

După data de 01.07.2010, respectiv după data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, au fost modificate și au următorul cuprins:

**- art.119 alin.(1)**

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

**- art.120 alin.(1) și (7)**

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

*(...)*

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

**- art.120 alin.(7)**

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

**- art.120<sup>1</sup>**

*„Penalități de întârziere*

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

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

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

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

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

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

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem:

Potrivit prevederilor legale citate anterior s-a reținut că o **persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic 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.**

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, conform celor enunțate în fapt, în perioada 2006 – 2010 persoana fizică X a efectuat un număr de șase tranzacții, din care în anul 2008 a efectuat trei tranzacții imobiliare constând, printre altele, și în vânzarea unui teren situat în intravilanul municipiului ..., în suprafață de ... mp. Valoarea totală a acestor tranzacții a fost de ... lei, din care ... lei este valoarea aferentă celor ... mp teren intravilan.

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, domnul **X a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice** așa cum sunt ele definite în articolele citate mai sus, având în vedere și **intervalele scurte de timp scurse între datele dobândirii bunurilor și cele ale înstrăinării acestora.**

Având în vedere principiul de baza al sistemului TVA potrivit caruia taxa trebuie să fie neutră, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu acest principiu, se referă la orice fel de tranzacție indiferent de forma juridică, domnul **X** prin dobândirea bunurilor și apoi vânzarea acestora a realizat o activitate din exploatarea a acestor bunuri imobiliare acționând ca atare de o natură independentă în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat, domnul **X 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, începând cu anul 2008.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că **operațiunile efectuate de către contestator intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată**, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, totodată pentru acesta născându-se obligația înregistrării ca plătitor de TVA încă din luna mai 2008, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de 35.000 euro în luna aprilie 2008.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru tranzacțiile desfășurate în anul 2008 că domnul **X datorează cu titlu de TVA de plată suma de ... lei.**

**În ceea ce privește argumentul contestatorului cu privire la faptul că baza de impunere trebuia stabilită separat pentru el și separat pentru soția acestuia**, în condițiile în care bunurile ce au făcut obiectul vânzărilor sunt bunuri comune, facem precizarea că cei doi contribuabili au acționat ca o asocieră fără personalitate juridică, întrucât livrarea bunurilor deținute în coproprietate de contribuabili nu putea fi o decizie independentă a unuia dintre soți, pentru efectuarea tranzacțiilor fiind necesare acordul și semnătura celuilalt soț.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă tranzacției constând în vânzarea de teren intravilan constructibil, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei.**

**Referitor la accesoriile în sumă de ... lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că în sarcina contestatorului a fost reținut întreg debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **urmează a se respinge contestația și pentru suma de ... lei**, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **DECIDE:**

1. *Respingerea ca fiind fără obiect* a contestației formulate de persoana fizică **X** din ... pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei calculată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../29.06.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

2. *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate de persoana fizică **X** din ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..../10.05.2011 pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal, conform art. 10 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.

Director Executiv,