

## **DECIZIE nr.**

privind contestația formulată de D-na X  
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..../11.10.2013

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală cu adresa nr. ..../10.10.2013, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../11.10.2013, asupra contestației formulate de

D-na X,  
CNP: ....  
și CIF: RO .....,  
cu domiciliul în ....., jud. Timiș

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr. ..../01.10.2013, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș sub nr. ..../03.10.2013 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. ..../11.10.2013; conform art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara fiind competentă în soluționarea contestației, constatând următoarele:

Petenta X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../28.08.2013 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ..../26.08.2013.

Suma totală contestată este în cuantum de ..... lei și reprezintă:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere;
- .... lei – penalități de întârziere.

Contestația a fost semnată de petentă, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, având în vedere că titlul de creanță a fost comunicat contribuabilei prin remitere sub semnătură privată acesteia la data de ....09.2013.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .../28.08.2013 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../26.08.2013 de Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara, pentru suma totală de .... lei, solicitând admiterea contestației, anularea actului administrativ fiscale atacat și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata sumei totale de .... lei, în susținerea contestației prezentând constatări din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și arătând că în perioada supusă controlului fiscal transferul proprietății asupra bunurilor imobile nu a constituit o activitate economică în sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, o astfel de operațiune nefiind supusă taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește calitatea de persoană impozabilă, art. 127 alin. 1 din C.f. definește persoana impozabilă ca fiind orice persoană care desfășoară activitățile economice descrise la alin. 2 al aceluiași text legal. Dintre toate activitățile economice enumerate în cuprinsul acestei prevederi, organul fiscal nu a reușit să indice în concret nicio activitate expres stabilită de acest text, reținând în mod nelegal că activitatea sa de livrare „de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate” este inclusă în activitățile economice expres prevăzute de art. 127 alin. 2 din Codul fiscal. După cum se poate observa, organul fiscal adaugă la textul de lege (art. 127 alin. 2 reglementează exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), aspect care determină un prim indiciu de nelegalitate al Deciziei de impunere contestată.

Organele de inspecție fiscală și-au întemeiat concluzia pe cea de a doua teză a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aceea a veniturilor obținute cu caracter de continuitate, în condițiile în care art.127 din Codul fiscal, în forma sa anterioară anului 2010, nu permitea încadrarea tranzacțiilor efectuate de persoane fizice, necomercianți, ca operațiuni impozabile cu T.V.A., petenta făcând trimitere la Decizia nr. ..../27.09.2011 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Persoana fizică susține că, potrivit DEX, termenul „exploatare” ca substantiv semnifică „*totalitatea lucrărilor de punere în valoare a unui bun natural sau a unui sistem tehnic.*”, or vânzarea imobilelor nu este echivalentă cu exploatarea, întrucât prin vânzare se consumă însăși substanța bunurilor, iar, din punct de vedere juridic, o vânzare-cumpărare este un contract cu executare instantanee (*uno actu*) și nu unul cu executare succesivă.

Ambiguitatea prevederilor legale până la data de 01.01.2010 încalcă principiul certitudinii impunerii, contravenind astfel principiului securității juridice, dat fiind faptul că autoritățile stabilesc impozite și aplică sancțiuni în mod arbitrar, încălcându-se totodată și principiul statului de drept și al egalității în fața legii.

În ceea ce privește atingerea plafonului de scutire de TVA, petenta arată că nu este clară modalitatea prin care organul fiscal a stabilit atingerea plafonului, în condițiile în care „subsemnata nu am fost proprietar exclusiv al tuturor bunurilor tranzacționate, ci am deținut o bună parte din aceste bunuri în coproprietate devălmășă cu fostul meu soț” în contextul în care specific formei de coproprietate în devălmășie este tocmai faptul că un coproprietar nu are o cotă determinată din bun, concluzionând faptul că „TVA trebuia stabilit pentru fiecare în parte, iar atingerea plafonului de scutire trebuia raportată la fiecare persoană în parte.”

În consecință, avându-se în vedere prevederile Codului civil raportat la art. 30 alin. 2 și alin. 3 din Codul familiei rezultă, în opinia petentei, că organul fiscal a procedat nelegal atunci când a stabilit atingerea plafonului de scutire de către petentă deoarece „nu avea cadru legal să stabilească doar în sarcina subsemnatei obligația de a plăti TVA, acest cadru legal fiind creat ulterior, prin H.G. nr. 1620/2009, și aplicat retroactiv, cu rea – credință.”

În ceea ce privește *modalitatea de calcul a taxei pe valoarea adăugată* stabilită prin decizia de impunere contestată se arată că aceasta induce nulitatea absolută a contractului de vânzare-cumpărare, fără ca vreo parte a contractului să poată fi găsită culpabilă în acest sens. Calcularea TVA la prețul la care s-a încheiat tranzacția imobiliară, în loc de a include TVA în prețul primit efectiv, este o practică eronată din punct de vedere juridic, contrară dispozițiilor Codului civil - dreptul comun în materie de vânzare-cumpărare. În contextul în care în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare nu se face referire la TVA, concluzia legală la care trebuia să ajungă organul fiscal este aceea că TVA este inclus în prețul de vânzare. În acest sens petenta invocă practica Curții Europene de Justiție care în cauza C-317/94 Elida Gibbs a statuat că „ în conformitate cu principiul neutralității TVA, administrația fiscală nu poate percepe un quantum superior celui plătit de consumatorul fiscal”. Totodată susține că „ în contextul în care taxa va fi inclusă în prețul de vânzare, așa cum este legal, statul urmează a restitui impozitul pe venit, achitat în temeiul art.77<sup>1</sup> C.f de către subsemnata, aferent TVA calculată din acest preț.

În ceea ce privește *dreptul de deducerea TVA refuzat de organele de inspecție fiscală*, petenta apreciază că aceștia au încălcat dispozițiile imperative ale art. 145 din Codul fiscal, atâta vreme cât dispozițiile alin. 1 al acestui articol stipulează în mod imperativ că „dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”, iar alin. 2 dispune că „orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor”, arătând că organul de inspecție fiscală are un drept de cenzură limitat, acesta putând să refuze acordarea dreptului de deducere a TVA doar în situația în care achizițiile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor prevăzute de art. 145 alin.2 lit. a-e din Codul fiscal. Dreptul de deducere induce un mecanism automat de acordare, taxa pe valoarea adăugată fiind singurul impozit care, pe lângă obligații, stipulează și un drept - dreptul de deducere. În acest sens petenta invoca în motivarea contestației și practica constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-324/11 – Gabor Toth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Eszak – magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága și cauzele conexe C-80/11 și C-142/11.

Astfel, petenta afirma că, regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară, și că sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului, invocând în acest sens Hotărârea Gabalfrisa și alții, pct.44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p.I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, pct.48 precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09 , punctul 24.

Având în vedere ca prin Tratatul de aderare, România s-a obligat, printre altele, să respecte deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție, petenta susține că, organele de inspecție fiscală erau obligate ca, odată cu stabilirea taxei pe valoarea adăugată, să-i acorde și dreptul de deducere, însă acest drept i-a fost refuzat.

*În ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere, acestea fiind accesorii ale creanțelor fiscale, ele urmând soarta creanței principale (accessorium sequitur principale), neputând exista accesorii în contextul în care nu mai există debitul principal, vă solicit să aplicați considerațiile mai sus expuse mutatis mutandis și în ceea ce le privește pe acestea, nemaireluându-le cu această ocazie.*

**II.** În Raportul de inspecție fiscală nr. ..../26.08.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..../28.08.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Timiș, din analiza documentelor prezentate, respectiv contracte de vânzare – cumpărare, autorizații de construire și procese verbale de recepție, au constatat următoarele:

La data de .....08.2007, urmare a cererii depuse la Primăria Municipiului Timișoara, persoana fizică X obține certificatul de urbanism nr. ..../27.08.2007, în vederea obținerii autorizației de construire pentru lucrări de tip a) – Locuințe – mansardare bloc de locuințe în regim de înălțime P-4E și reabilitare termică conform HCL nr. ..../2007. Urmare a certificatului de urbanism, persoana fizică X obține prima autorizație de construire nr. ..../21.02.2008 pentru mansardare bloc de locuințe P+4E (20 apartamente) rezultând un bloc P+4E+M cu 24 de apartamente. Recepționarea celor 4 apartamente rezultate suplimentar în urma mansardării blocului a fost efectuată la data de 09.04.2008 în baza procesului verbal de recepție finală emis de Primăria Timișoara Direcția de Urbanism nr. ..../09.03.2008. Cele 4 apartamente au fost destinate vânzării, fiind vândute în data de 27.06.2008, 30.06.2008, 18.08.2008 și 07.12.2009, ca și construcții noi.

În considerarea aceluiași algoritm, în anul 2008, ca urmare a emiterii autorizațiilor de construire nr. ..../20.02.2008, nr. ..../07.07.2008 și nr. ..../20.10.2008, a fost construit un număr de 11 apartamente suplimentare la mansardă, destinate vânzării din care au fost vândute ca și apartamente noi un număr de 10.

În anul 2009, urmare a emiterii autorizației de construire nr. .../05.05.2009, recepționate la data de 01.02.2010, au fost construite 4 apartamente suplimentare la mansardă, acestea fiind înstrăinate în cursul anului 2010, respectiv 2011 ca și construcții noi.

În anul 2010, urmare a emiterii autorizației de construire nr. .../10.08.2010, au fost construite 4 apartamente suplimentare la mansardă, recepționate la data de 28.01.2011, din care 3 apartamente au fost destinate vânzării, acestea fiind înstrăinate în anii 2011 – 2012 ca și construcții noi.

În anul 2011, urmare a emiterii autorizației de construire nr. .../21.01.2011, au fost construite 6 apartamente suplimentare la mansardă, recepționate la data de 10.01.2012, din care 5 apartamente au fost destinate vânzării, acestea fiind înstrăinate în anii 2012 – 2013 ca și construcții noi.

Față de situația constatată organele de control au stabilit că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoana fizică începe activitatea economică din momentul în care intenționează să efectueze o astfel de activitate, așa cum prevede pct. 66 (2) Titlul VI din HG nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, respectiv de la data la care obține prima autorizație de construire, dată de la care dobândește calitatea de persoană impozabilă prevăzută la art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală, în temeiul art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că persoana fizică X avea obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA anterior realizării operațiunilor taxabile, aceasta intenționând să realizeze activități economice care implică operațiuni taxabile a căror cifră de afaceri anuală este superioară plafonului anual de scutire TVA, obligație pe care nu a îndeplinit-o.

Pe cale de consecință, în condițiile în care în perioada 01.01.2008 – 30.06.2013 persoana fizică X a încheiat un număr de 30 tranzacții imobiliare cu apartamente noi la mansarda blocurilor, atât în nume propriu, cât și în coproprietate cu soțul X, provenite din activitatea economică, apartamente care nu au fost utilizate în scopuri personale, în valoare totală de ..... lei, pentru care niciunul din soți nu a îndeplinit obligațiile legale în ceea ce privește colectarea și virarea TVA aferentă, în conformitate cu dispozițiile pct. 62 alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice date în aplicarea art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze în perioada 01.01.2008 și data de 30.06.2013 (conform Anexei nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală).

Astfel, urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada iunie 2008 – iunie 2013 în suma de .... lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei.

**III.** Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Timișoara au stabilit în sarcina petentei X suma totală de ..... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar și obligații fiscale accesorii de natura dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere aferente obligației fiscale principale, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2008–2013, în condițiile în care a desfășurat operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 01.01.2008 - 30.06.2013, D-na X, în calitate de vânzător, atât în nume propriu, cât și împreună cu soțul X, a efectuat un număr de 30 tranzacții imobiliare cu apartamente la mansardă, construite, apartamente care nu au fost utilizate în scopuri personale, în valoare totală de ..... lei; obținând venituri cu caracter de continuitate și devenind astfel persoană impozabilă deoarece a desfășurat activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, coroborat cu pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în anul 2008, d-na X, împreună cu soțul, a efectuat un număr de 5 tranzacții, vânzări apartamente noi la mansardă, construite în baza autorizațiilor de construire nr. .... /21.02.2008 și nr. .... /20.02.2008 și recepționate în anul 2008; cu consecința depășirii plafonului de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 Euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta X la efectuarea primei tranzacții a realizat o cifră de afaceri de .... lei, depășind plafonul de scutire instituit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 152 alin.(1) și anume 119.000 lei, situație în care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art.152 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care din anul 2008 a efectuat tranzacții constând în vânzări de apartamente noi la mansardă, după cum urmează:

**În anul 2008**, persoana fizică X a încheiat 5 contracte de vânzare-cumpărare realizând venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de ..... lei.

**În anul 2009** persoana fizică X a încheiat 5 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect apartamente mansardă, în valoare totală de .... lei.

**În anul 2010** persoana fizică X a încheiat 4 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect apartamente mansardă, în valoare totală de .... lei.

**În anul 2011** persoana fizică X a încheiat 7 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect apartamente mansardă, din care o operațiune scutită de TVA fără drept de deducere și 6 operațiuni taxabile având o valoare de .... lei.

**În anul 2012** persoana fizică X a încheiat 4 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect apartamente mansardă, în valoare totală de .... lei.

**În anul 2013** persoana fizică X a încheiat 5 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect apartamente mansardă, în valoare totală de .... lei.

Astfel, se constată că persoana fizică X a efectuat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activități economice conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008.

În contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către d-na X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), motiv pentru care se constată că în perioada când petenta nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, aceasta a efectuat tranzacții având ca obiect construcții noi, respectiv apartamente mansardă.

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

*Art.126*

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

*a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”*

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus citat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină

neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

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

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

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

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

iar, la alin.(2) - alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În același sens este și Decizia civilă nr...../31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr...../30/2010, irevocabilă.

În ceea ce privește **susținerile contestatarei referitoare la lipsa calității sale de persoană impozabilă** și a încadrării eronate de către organele de inspecție fiscală a activității sale de livrare de bunuri imobile ca fiind inclusă în activitățile economice expres prevăzute de art. 127 alin.2 din Codul fiscal, acestea nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, având în vedere prevederile legale în materie citate în cuprinsul prezentei decizii, respectiv faptul că la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, legiuitorul a reglementat persoanele impozabile - persoană impozabilă reprezintă persoana fizică capabilă să desfășoare, de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități – și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare ale art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în forma în vigoare atât anterioară anului 2010 (pct.3 alin.(1)) cât și după (pct.3 alin.(2) și alin.(3)), sunt stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatoarea nu face dovada că le-a respectat.

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa

trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel că *exploatarea* bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

*„ (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal. ”*

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.08.2013, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2008-30.06.2013, persoana fizică X a efectuat un număr de 30 tranzacții cu apartamente mansardă având ca proprietari atât pe X și soțul acesteia (a cărui mandatară este în majoritatea tranzacțiilor), cât și apartamente proprietate personală ale petentei X, prezentate în anexa nr. 4 la raport, respectiv 29 tranzacții ce au avut ca obiect apartamente noi construite la mansardă și o tranzacție având ca obiect apartament vechi – operațiune scutită de TVA fără drept de deducere.

„Persoana impozabilă” din punctul de vedere al TVA reglementată conform Codului fiscal reprezintă un concept larg, cuprinzând orice persoană care desfășoară, în mod independent, orice activitate economică, în orice loc. Această definiție a persoanei impozabile presupune că orice individ poate să fie persoană impozabilă, numai în măsura în care este capabil să desfășoare activități economice, ca atare și în mod independent, precum și orice tip de entitate constituită din indivizi poate fi persoană impozabilă de asemenea, numai în măsura în care este capabilă să desfășoare activități economice, ca atare și în mod independent.

Petenta nu a indicat care dintre soți a evidențiat veniturile și cheltuielile astfel că organele de inspecție fiscală au considerat-o ca și reprezentant al asocierii (familiei) pe d-na. X, în condițiile în care aceasta a fost declarată de

notarii publici în majoritatea tranzacțiilor ca beneficiar al întregului venit în declarația informativă D208, iar asocierile fără personalitate juridică nu dau naștere unei persoane impozabile separate, conform art. 127 alin. 10 din Legea nr. 571/2003.

Acest lucru este confirmat de însăși modificările aduse Normelor metodologice de aplicare a art. 127 Legea nr. 571/2003, prin HG nr. 1620/2009, fără ca să existe și o modificare a definiției persoanei impozabile, care prevede că atunci când bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de TVA pentru vânzarea acestor imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.

În concluzie, referitor la invocarea de către petentă în motivarea contestației a prevederilor legale conținute exclusiv de Codul Familiei, învederăm acesteia că, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, în ceea ce privește impozitele și taxele datorate bugetului de stat norma legală specială o reprezintă Codul de procedură fiscală, conform art. 1 alin.1 din cuprinsul acestuia.

#### ART. 1

*Sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală*

(1) *Prezentul cod reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat și bugetelor locale, prevăzute de Codul fiscal\*\*), care conform art. 2 din cuprinsul său se completează astfel:*

#### ART. 2

*Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative*

(1) *Administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute la art. 1, se îndeplinește potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, ale Codului fiscal, precum și ale altor reglementări date în aplicarea acestora.*

(2) *Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

(3) *Unde prezentul cod nu dispune se aplică prevederile Codului de procedură civilă.*

Astfel că, în lipsa exercitării de către petentă a posibilităților conferite de aceste două norme legale, aceasta neprecizând care dintre soți a fost desemnat să îndeplinească obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile și în condițiile în care d-na. X a fost declarată de notarii publici în majoritatea tranzacțiilor ca beneficiar al întregului venit în declarația informativă D208, motivele prezentate de petentă nu pot fi reținute în soluționarea cauzei.

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

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

**Înregistrarea persoanelor** impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit. b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009:

*“(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, 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;”*

În ceea ce privește 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, care prevede la alin.(1), în forma în vigoare în anul 2008:

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

iar la alin.(6), în vigoare începând cu 01.01.2008:

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și

completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2008, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

*“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:*

*a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.*

*Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”*

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, anterior înregistrării, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit. a) din actul normativ mai sus citat , în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, anterior înregistrării, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Prevederi similare sunt stipulate la pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și începând cu data de 01.01.2010.

Astfel, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, 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.[...]”*

iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile stipulate la alin.(2) lit.f) art.141 din Codul fiscal sunt similare cu cele mai sus citate.

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

*„Art.137*

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

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

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

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

coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, respectiv începând cu 01.01.2008, prevede:

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

(2) *Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  in cazul cotei standard si  $9 \times 100/109$  in cazul cotei reduse, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] 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,[...];”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite.

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

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

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

1. părțile au convenit că TVA nu este inclus\_ în contravaloarea livrării;  
sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedeului sutei mărite [ prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările

*ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”*

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.08.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2008 - 30.06.2013, persoana fizică X a efectuat tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în proprietate personală sau în coproprietate cu soțul X prezentate detaliat în anexa nr. 4 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv 30 tranzacții ce au avut ca obiect vânzări apartamente mansardă, în valoare totală de ..... lei.

Din cele 30 tranzacții ce au avut ca obiect apartamente construite la mansardă, în valoare totală de .... lei, 29 tranzacții imobiliare în sumă totală de .... lei reprezintă operațiuni taxabile, conform art.141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2008 - 30.06.2013 de către persoana fizică X respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 30 de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2008.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada verificată de către contestatară, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ..../26.08.2013, se reține că *persoana impozabilă X*, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri construibile, a depășit la data de ...06.2008 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de **01.08.2008**, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007, care stipulează:

“66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”,

obligație care nu a fost îndeplinită de către persoana impozabilă X.

Totodată, având în vedere natura bunurilor tranzacționate de persoana impozabilă X, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacția imobiliară constând în vânzarea apartamentului care face obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. 1280/19.11.2011 este operațiune scutită de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, în timp ce celelalte tranzacții imobiliare constând în vânzarea a 29 apartamente mansardă sunt operațiuni taxabile, pentru care sunt aplicabile cotele prevăzute la art.140 din același act normativ și, deci, pentru care persoana impozabilă avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Deoarece în luna iunie anul 2008, d-na X în calitate de coproprietar a încheiat 2 contracte de vânzare-cumpărare în valoare totală de .... lei reprezentând vânzare de apartamente noi situate la mansardă, aceasta a depășit plafonul de scutire TVA la data de ....06.2008, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.08.2008.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2008 - 30.06.2013, persoana fizică X a dobândit calitatea de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000 Euro, începând cu această dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.08.2013, respectiv a Anexei nr. 4, raportat la afirmațiile petentei din contestația formulată, respectiv: „în ceea ce privește atingerea plafonului de scutire de TVA, în contextul în care majoritatea bunurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor au calitatea de bunuri comune devălmașe, nu este clară modalitatea prin care organul fiscal a stabilit atingerea plafonului de scutire.”, rezultă că organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată încă de la prima tranzacție (contractul de vânzare – cumpărare nr. ..../27.06.2008), nefăcând aplicațiunea art.152 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“(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.”*

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală inserate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .../26.08.2012, fila 12, pct. 2, conform cărora contribuabilei X nu îi sunt incidente prevederile art. 152 Cod fiscal, aceasta trebuind „să realizeze că va depăși plafonul de scutire de 119.000 lei prin chiar încheierea primei tranzacții”, astfel că în speță „sunt aplicabile prevederile art. 153 alin. (1) lit. a punctul 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal”, respectiv:

*„Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

#### *ART. 153*

*(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, 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;”*

învederăm că acestea nu au aplicabilitate în situația în care alin. (1) al art. 153 din Codul fiscal, mai sus citat, face trimitere la art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b) care dispune:

*“ART. 125<sup>1</sup>*

*Semnificația unor termeni și expresii*

*(...)*

*(2) În înțelesul prezentului titlu:*

*(...)*

*b) o persoană impozabilă este stabilită în România în cazul în care sunt*

*îndeplinite **cumulativ următoarele condiții:***

*1. persoana impozabilă are în România un sediu central, o sucursală, o fabrică, un atelier, o agenție, un birou, un birou de vânzări sau cumpărări, un depozit sau orice altă structură fixă, cu excepția șantierelor de construcții;*

*2. structura este condusă de o persoană împuternicită să angajeze persoana impozabilă în relațiile cu clienții și furnizorii;*

*3. persoana care angajează persoana impozabilă în relațiile cu clienții și furnizorii să fie împuternicită să efectueze achiziții, importuri, livrări de bunuri și prestări pentru persoana impozabilă;*

*4. obiectul de activitate al structurii respective să fie livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, conform prezentului titlu.”*

din starea de fapt descrisă rezultând că petenta nu îndeplinește cumulativ condițiile mai sus enumerate.

Pe cale de consecință, în condițiile în care pentru starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, organele de control nu au făcut aplicațiunea normelor legale incidente în materia înregistrării în scopuri de TVA, stabilind TVA în sarcina petentei încă de la prima tranzacție, conform Anexei nr. 4 la RIF, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../28.08.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș urmează a fi desființată pentru suma de .... lei reprezentând TVA, în conformitate cu prevederile art. 216 din OG nr. 92/2003, republicata, unde se stipulează:

*“ ART.216*

*Soluții asupra contestației (...)*

*(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*, urmând ca AJFP Timiș, prin organele sale de specialitate să procedeze la efectuarea unei noi verificări în vederea determinării cuantumului taxei pe valoarea adăugată avându-se în vedere art.152 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță sunt aplicabile și dispozițiile pct.11.5, pct. 11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care precizează:

*"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în sumă de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respectiv penalitățile în sumă de .... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .../28.08.2013 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere, respectiv penalități aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Decizia de impunere nr. .../28.08.2013 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere, respectiv penalitățile calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere nr. ..../28.08.2013 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 126, art. 127, art. 137, art. 140, art.125<sup>1</sup>, art. 141, art. 152, art. 153 din Codul fiscal din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 23, pct.62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 216 OG nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedură fiscală, pct.11.5, pct. 11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se

## **D E C I D E**

- desființarea Deciziei de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .../28.08.2013, pentru suma totală de .... lei, reprezentând:

- .. lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – dobânzi/majorări de întârziere;
- ... lei – penalități de întârziere,

urmând ca AJFP Timiș să emită o nouă decizie pentru aceeași perioadă, conform actelor normative în vigoare, ținând cont de aspectele reținute în prezenta decizie și în conformitate cu dispozițiile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

- prezenta decizie se comunica la:

- D-na X
- AJFP Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

.....

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.