

066211NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr..../.../23.06.2011 înregistrata la directie sub nr..../23.06.2011, asupra contestației formulate de Cabinet Individual Avocatură ... din cadrul Baroului București, în numele și pentru doamna X, având CNP ... și domiciliul în

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../14.06.2011, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/ sau într-o formă de asociare**, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... în data de 29.04.2011 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

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

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competentă să soluționeze contestația formulată de **doamna X** din

- I. **Persoana fizică X din ..., formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr..../29.04.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț și a Raportului de inspecție fiscală nr..../29.04.2011** prin care au fost stabilite în sarcina sa taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente acesteia în sumă de ... lei, acte pe care le consideră nelegale și solicită anularea acestora.

Petenta arată în cuprinsul contestației că în perioada 2007 – 2011 a efectuat 5 tranzacții imobiliare reprezentând vânzări construcții, case de locuit și teren construibil în valoare totală de ... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.150 alin.(1) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.62 alin.(1) și (2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit în sarcina contestatarii obligații suplimentare de plată în sumă totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei și accesorii aferente acesteia în sumă de ... lei.

Petenta consideră că aprecierea organelor de inspecție fiscală este netemeinică și nelegală, iar încadrarea dânsei ca plătitor de TVA a fost făcută avându-se în vedere succesiunea și valoarea tranzacțiilor, astfel că atâta vreme cât noțiunea de "activitate cu caracter de continuitate" nu a fost definită consideră că tranzacțiile efectuate nu se încadrează la prevederile menționate de organele de inspecție fiscală. Imobilele au fost achiziționate în vederea folosirii în scop personal, faptul că ulterior au fost vândute se datorează unor rațiuni personale de familie, deci nu reprezintă activitate economică.

Conform dispozițiilor art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală se naște „în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.” Ca urmare, când nu este constituită baza de impunere, nu există nici obligații fiscale, organele de inspecție fiscală neavând dreptul de a stabili obligații fiscale.

În cazul taxei pe valoarea adăugată, faptul generator reprezintă momentul în care se consideră întrunite – din punct de vedere legal – condițiile necesare constatării exigibilității taxei pe valoarea adăugată, adică când sunt întrunite condițiile pentru nașterea dreptului organului fiscal de a pretinde plătitorului achitarea taxei. Deoarece petenta nu este persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată și nu a realizat activități economice, baza de impunere nu a fost constituită și nu a avut de ce să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA conform dispozițiilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect stabilit asupra valorii adăugate în fiecare stadiu al circuitului economic care este suportată de beneficiar. Plecând de la caracteristicile taxei pe valoarea adăugată și raportându-se la tipul tranzacțiilor avute în vedere de organul fiscal, rezultă că cei care ar trebui să fie obligați la plata taxei pe valoarea adăugată sunt cumpărătorii.

Referitor la operațiunile impozabile conform dispozițiilor art.126 din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată se aplică doar în cazul în care sunt întrunite cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea de servicii rezultă dintr-o activitate economică în înțelesul dispozițiilor art.127 alin.(2);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă în înțelesul dispozițiilor art.127 alin.(1).

Petenta consideră că două dintre aceste condiții, respectiv c) și d), nu sunt îndeplinite deoarece tranzacțiile efectuate nu pot fi incluse în niciuna din categoriile prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal, reținându-se în mod greșit de către organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție și în decizia de impunere faptul că referitor la cumpărarea și vânzarea de terenuri și construcții în mod repetat reprezintă potrivit Codului Comercial activitate economică cu caracter comercial – fapte de comerț.

Organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că vânzările de imobile nu constituie fapte de comerț conform Codului Comercial, nefiind activitatea unui producător, comerciant sau prestator de servicii. Persoanele fizice nu au obligația de a arhiva actele de vânzare, aceasta revenind exclusiv comercianților, iar pentru vânzările efectuate s-au perceput impozite conform tratamentului civil, până la data reîncadrării tranzacțiilor. Vânzările de imobile nu sunt incluse în sfera exploatării bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în aceasta categorie fiind incluse închirierile și operațiunile de leasing.

Petenta consideră că nu pot fi reținute normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal în care se menționează că obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea în 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 deoarece conform dispozițiilor art.4 din Codul fiscal, acesta se modifică și se completează numai prin lege promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia, și nu prin norme metodologice care conform art.5 din Codul fiscal sunt elaborate pentru aplicarea unitară a Codului fiscal, încălcându-se astfel principiile fiscalității prevăzute de art.3 din Codul fiscal privitoare la certitudinea și eficiența impunerii.

În concluzie, petenta consideră că operațiunile efectuate nu intră în categoria activităților economice conform dispozițiilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Referitor la noțiunea de persoană impozabilă, petenta consideră că nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.127 alin.(1) din Codul fiscal deoarece vânzările la care se face referire în raportul de inspecție fiscală nu reprezintă activitate economică, deci nu poate fi încadrată în categoria „persoanelor impozabile” din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care solicită anularea raportului de inspecție și a deciziei de impunere contestate.

Petenta nu este de acord cu opinia organelor de inspecție fiscală de a o considera persoană impozabilă deoarece calitatea de comerciant se dobândește doar de persoanele care realizează acte de comerț obiective, așa cum sunt acestea enumerate limitativ în art.3 din Codul comercial, or potrivit concepției legiuitorului român exprimată în art.3 din Codul comercial, numai cumpărarea și vânzarea de bunuri mobile sunt fapte obiective de comerț, în vreme ce cumpărarea și vânzarea de bunuri imobile nu sunt fapte obiective de comerț.

În concluzie, petenta consideră că nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.127 alin.(2) din Codul fiscal pentru ca vânzările de terenuri să intre în sfera activităților economice la care se referă art.127 alin.(1) din Codul fiscal. Dobândirea terenurilor nu a fost făcută cu scop speculativ, aspect pe care organele de inspecție fiscală l-a neglijat, iar vânzarea bunurilor a fost generată de evenimente spontane care nu au fost prevăzute la momentul dobândirii.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../29.04.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../29.04.2011 contestate, organele de inspecție fiscală, au reținut următoarele:

1. Referitor la stabilirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, reținem că persoana fizică X din comuna Gîrcina în perioada 2007 – 2010 a efectuat un număr de cinci tranzacții în sensul vânzării de terenuri conform contractelor de vânzare – cumpărare nr.../27.04.2007, nr.../14.03.2008, nr.../27.08.2008, nr.../11.12.2008, nr.../20.10.2010. Persoana fizică a mai realizat și un număr de cinci tranzacții imobiliare reprezentând vânzări construcții case de locuit, teren construibil în valoare totală de ... lei, definite astfel potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care:

În anul 2007 doamna X a efectuat o tranzacție în valoare totală de ... lei reprezentând contravaloare construcție veche și teren intravilan conform contractului de vânzare – cumpărare și extraselor de carte funciară (anexa nr.1).

În anul 2008 s-au efectuat trei tranzacții în valoare totală de ... lei, reprezentând vânzări de teren intravilan, extravilan și construcții vechi conform contractelor de vânzare – cumpărare și extraselor de carte funciară (anexa nr.1).

În anul 2010 s-a efectuat o tranzacție în valoare totală de ... lei, reprezentând vânzare construcție veche conform contractului de vânzare – cumpărare și extraselor de carte funciară (anexa nr.1).

2. Tranzacțiile sus menționate sunt considerate activitate economică potrivit art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează *“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.”*

3. Prin efectuarea acestei activități economice doamna X în calitate de persoană fizică, a devenit persoană impozabilă potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează *“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.”*

4. Tranzacția în valoare de ... lei efectuată în data de 14.03.2008 reprezintă operațiune scutită de TVA prin depășirea plafonului de 35.000 euro (119.000 lei) prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care se aplică regimul special de scutire.

Urmare a depășirii în data de 14.03.2008 a plafonului de scutire de 35.000 euro prevăzut la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, doamna X avea obligația potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile începând cu data de 1 a lunii următoare (respectiv 01.04.2008) celei în care s-a depășit plafonul de scutire devenind persoană înregistrată în scopuri de TVA potrivit art.153 alin.(1) din Codul fiscal.

5. Tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008 - 31.12.2010 reprezentând livrări de teren construibil (intravilan și extravilan) și construcții noi, în valoare totală de ... lei sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA potrivit art.126 alin.(1) și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că *“prin excepție scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”*

6. Pentru livrarea de teren situat în intravilan efectuată după data de 01.04.2008, în valoare de ... lei se datorează TVA de plată, în baza prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

7. La control, în baza prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 și pct.62 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru tranzacția în sumă de ... lei s-a determinat TVA de plată în sumă de ... lei (anexa nr.1).

Pentru neachitarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei s-au calculat conform prevederilor art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, accesorii în sumă de ... lei conform anexei nr.2.

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
Sinteza constatărilor inspecției fiscale	
TVA de plată	... lei
Accesorii TVA	... lei
<u>TOTAL</u>	... lei

În finalul raportului de inspecție fiscală se propune înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a doamnei 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.

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

Direcția Generală a Finanțelor Publice este învestită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007 – 2010 constând în vânzări de construcții, apartamente și terenuri, persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 2007 – 2010, persoana fizică X a efectuat un număr de cinci tranzacții imobiliare reprezentând vânzări de terenuri, construcții case de locuit, teren construibil în valoare totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea informațiilor transmise de către notarii publici și Direcția de Impozite și Taxe din cadrul Primăriei ..., că doamna X urmare a depășirii în data de 14.03.2008 a plafonului de scutire de 35.000 euro avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în termen de 10 zile începând cu data de 1 a lunii următoare celei în care s-a depășit plafonul de scutire devenind persoană înregistrată în scopuri de TVA, astfel că aceasta datorează TVA în sumă de ... lei pentru valoarea de ... lei, reprezentând contravaloarea unei suprafețe de ... mp teren intravilan vândut.

Persoana fizică X a contestat Decizia de impunere nr.../29.04.2011 pentru TVA în sumă de ... lei și pentru obligațiile accesorii în sumă de ... lei motivând că organul fiscal a considerat eronat că tranzacțiile efectuate reprezintă activități economice, deci nu poate fi inclusă nici în categoria persoanelor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată și nu au avut în vedere faptul că vânzarea de imobile nu constituie fapte de comerț conform Codului comercial.

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.152 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 prestărilor 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 fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- la art.120 alin.(1)

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

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 fiscală, 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.120¹

„Penalități de întârziere

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

(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 următoarele:

Conform prevederilor invocate în drept, livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construit reprezintă operațiune care nu este scutită de taxă pe valoarea adăugată. Persoana fizică devine persoană impozabilă și trebuie să se înregistreze în scopuri de T.V.A. pentru vânzarea de construcții și terenuri altele decât cele utilizate în scopuri personale, atunci când desfășoară activități de natura exploatarea bunurilor corporale cu consecința realizării de venituri cu caracter de continuitate, indiferent dacă operațiunile sunt sau nu scutite de TVA.

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, conform celor enunțate în fapt, în perioada 2007 – 2010 persoana fizică X a efectuat un număr de cinci tranzacții, iar 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, **doamna X a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, iar operațiunile efectuate de**

aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se obligația înregistrării ca plătitoare de TVA începând cu luna aprilie 2008, prin depășirea plafonului de scutire de 119.000 lei.

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

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contestatorului cu privire la faptul că prevederile legale prin care s-a reglementat noțiunea de „*activitate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate*” au fost introduse prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, iar potrivit art.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acesta se modifică și se completează numai prin lege, promovată, de regulă, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia, întrucât, **încă de la data de 1 ianuarie 2004, data intrării în vigoare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească taxa pe valoarea adăugată.**

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, 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 contestatarii 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

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **X din ...** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr.../29.04.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei, reprezentând:

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

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director Executiv,