



Ministerul Finanțelor Publice

Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
Județului Suceava
Biroul Soluționare Conestații



Str. X
Tel : X
Fax : X
e-mail :

**DECIZIA NR. 12
din 03.02.2012**

**privind soluționarea contestației formulată de
Persoana fizică X cu domiciliul
în str. X nr. X, localitatea X, comuna X,
județul, înregistrată la Direcția Generală a
Finanțelor Publice a județului sub
nr. X din 13.09.2010 și reînregistrată
sub nr. X din 03.01.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. X din 30.12.2012, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. ... din 03.01.2012 cu privire la contestația formulată de **persoana fizică X**.

Prin adresa nr. X din 14.12.2011, persoana fizică X, reprezentată prin Cabinet de avocat X, solicită reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere X din 27.07.2010, suspendată prin Decizia nr. X din 29.10.2010 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului, deoarece a încetat motivul care a determinat suspendarea.

Prin adresa nr. X din 30.12.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului sub nr. ... din 03.01.2012, Activitatea de Inspecție Fiscală, comunică faptul că Ordonanța nr. X pronunțată de către Parchetul de pe lângă Tribunalul, este definitivă.

Persoana fizică X cu domiciliul în localitatea X, comuna X, județul, CNP X, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X din 27.07.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 27.07.2010, întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală, privind suma totală de X lei reprezentând:

- **X lei TVA;**
- **X lei majorări de întârziere aferente TVA.**

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

I. Persoana fizică X X X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 27.07.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 27.07.2010, privind obligațiile fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și majorări de întârziere TVA în sumă de X lei.

În susținerea contestației petentul precizează următoarele:

1. Încadrarea ca persoane impozabile și înregistrarea în scopuri TVA pentru vânzarea de locuințe proprietate personală în perioada 2005-2007.

În ceea ce privește Taxa pe valoare adăugată, contestatorul precizează că, din punct de vedere al legislației aplicabile în perioada 2004 - 2010, operează reglementări relativ constante, modificate începând cu anul 2007, când în Codul fiscal au fost operate schimbări ce au avut în vedere calitatea României de membră a Uniunii Europene; la art. 126 și 127 din legea amintită anterior, sunt reglementate operațiunile impozabile, respectiv persoanele impozabile.

Contestatorul precizează că, urmare a modificării aduse prin Legea 343/2006, în vigoare de la 01.01.2007 până în prezent, livrarea de bunuri constă în transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar iar potrivit art. 127 alin. 1, **se considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

De asemenea, precizează că, activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2, cuprind **activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora; de asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

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

De asemenea, susține că, în ceea ce privește calitatea de comerciant, acesta este reglementată de codul comercial, iar bunurile vândute au fost bunuri comune, dobândite în timpul căsătoriei, așa cum rezultă și din documentele de proprietate ale construcției.

Se mai precizează de asemenea că, deși potrivit art. 1 alin. 3 din Codul de procedură fiscală, în materie fiscală, dispozițiile Codului de procedură fiscală, prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea

aplicându-se dispozițiile Codului fiscal, pornind de la prevederile art. 127 referitoare la stabilirea persoanelor impozabile.

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

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

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

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

În concluzia celor prezentate anterior, petentul consideră că inspectorii fiscali au calculat retroactiv TVA și au stabilit obligații de plată privind TVA pentru vânzarea de locuințe proprietate personală efectuate în perioada 2005-2007, într-o perioadă în care nu s-a perceput TVA, prevederile legale fiind exprese pentru vânzarea locuințelor proprietate personală.

Se precizează de asemenea că, o primă cerință ce trebuia îndeplinită este aceea de la art. 126 și 127 din Codul fiscal, în sensul că, pentru a fi o operațiune impozabilă, aceasta trebuie efectuată de o persoană impozabilă, respectiv de o persoană care să desfășoare o activitate economică, care să aibă calitatea de producător, comerciant, prestator de servicii ori să desfășoare o activitate aferentă profesiilor liberale sau asimilate acestora.

Tranzacțiile imobiliare individuale, efectuate de persoane fizice, nu conduc la încadrarea acestora în categoria de persoane impozabile prevăzute la art. 127 deoarece vânzările bunurilor personale ale familie au fost cauzate de forță majoră.

Referitor la activitățile economice, pct. 2 din normele inițiale prevede că nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. 2, 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 .

Începând cu data de 01.01.2007, după modificările aduse prin H.G. nr. 1861/2006, în sensul art. 127 alin. 2 obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

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

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

II. Stabilirea eronată a obligației de plată TVA pentru anul 2007

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

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

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

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

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

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

De asemenea, petentul precizează că interpretarea normelor legale, în speța de față și aplicată asupra vânzărilor de locuințe din patrimoniul personal deținute împreună cu soția, efectuate în anul 2007 se rezumă strict la dreptul de deducere dacă a fost exercitat sau dacă ar fi avut dreptul la deducere în ipoteza în care ar fi fost persoane impozabile:

1. în perioada 2007, nu și-a exercitat nici un fel de drept de deducere prin depunerea deconturilor de taxă la organul fiscal;
2. pentru construcția proprietate personală transferată în patrimoniul afacerii în scopul desfășurării presupusei activități economice, nu ar fi avut drept de deducere.

În concluzie, petentul susține că în cazul în care ar fi fost persoană impozabilă în anul 2007, vânzarea de locuințe proprietate personală ar fi fost o operațiune scutită de taxă deoarece nu și-a exercitat dreptul de deducere și nici nu ar fi avut acest drept.

Temeiurile legale pe care petentul își susține cauza sunt următoarele:

Capitolul IX Operațiuni scutite de taxă, modificat prin art. I pct. 108 din Legea nr. 343/2006 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării, pct. 3.1 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal 2007 aplicabile pentru anul 2007.

3. Stabilirea eronată a obligațiilor de plată TVA pentru vânzările efectuate în anul 2008.

Contestatorul precizează că în luna ianuarie 2008 a vândut un teren construibil, valoarea vânzării fiind de X lei care, în conformitate cu prevederile legale în vigoare începând cu ianuarie 2008, este operațiune impozabilă însă deoarece depășirea plafonului pentru întreprinderile mici are loc în luna ianuarie 2008, obligativitatea de a se înregistra în scopuri TVA și de a colecta taxă fiind abia cu 1 martie 2008 pentru tranzacțiile respective nu se datorează TVA.

Petentul își întemeiază contestația pe prevederile art. 152 alin. 1, 5, 6, 7, 8 și 9 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

4. Aplicarea retroactivă a Ordonanței de Urgență nr. 106/2007 prin care se modifică Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește decizia de impunere contestată, petentul susține că este obligat la plata TVA pentru vânzarea unor locuințe personale în perioada 2005 – 2007.

Temeiurile legale din anii 2005 – 2007 exclud tranzacțiile cu imobile proprietate personală din sfera TVA, temeiul legal invocat de organele de control având aplicabilitate numai începând cu data de 1 ianuarie 2008.

Astfel, începând cu data de 1 ianuarie 2008, Codul fiscal a fost modificat prin OUG 106/2007, prin modificarea art. 141, alin. 1 lit.f.

Cu această ocazie, în conformitate cu prevederile art. 7 din Codul de procedură fiscală, ANAF a comunicat principalele modificări legate de TVA și de impunerea persoanelor astfel:

1. în data de 23.01.2008, în baza adresei X din data de 23.01.2008, comunicată Camerei notarilor publici din România faptul că începând cu data de 1 ianuarie 2008 se datorează TVA pentru tranzacțiile cu imobile efectuate de către persoanele fizice;

2. în data de 4 februarie 2008, ANAF –Direcția Generală a Finanțelor Publice – Activitatea de metodologie și administrarea venitului statului comunică în teritoriu cu adresa nr. X din data de 4 februarie către administrațiile financiare faptul că, începând cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice datorează TVA, făcând referire la adresa nr. X din data de 23 01.2008.

3. pe site-ul ANAF, la secțiunea asistență, contribuabili, există răspunsuri date în scopul aplicării legislației fiscale care au mențione expresă începând cu data de 1 ianuarie 2008.

Astfel, că o normă legală aprobată în anul 2007, respectiv Ordonanța de Urgență 105/2007, care modifică Codul fiscal începând cu 1 ianuarie 2008, nu poate avea efect retroactiv asupra faptelor și evenimentelor petrecute, înainte de apariția ei.

De asemenea precizează că Decizia de impunere nr. X din data de 27 iulie 2010, a fost emisă prin aplicarea retroactivă a prevederilor art. 141 alin. 2 lit.f, așa cum a fost el modificat prin OUG nr. 106/2007, ceea ce produce efecte juridice cu caracter retroactiv și contravine prevederilor art. 15 alin. 2 din Constituția României cu cât mai mult cu cât însuși Ministerul de Finanțe, respectiv A.N.A.F., prin comunicate publice emise în scopul aplicării legislației fiscale, susține aplicabilitatea normei legale începând cu data de 1 ianuarie 2008.

Contestatorul consideră că au fost încălcate prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Legea 571/2003, precum și art. 15 Universalitatea din Constituția României.

5. Nerespectarea Codului de procedură fiscală privind inspecția fiscală.

Contestatorul consideră că la emiterea deciziei de impunere nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală privind inspecția fiscală, și anume art. 101, art. 102, 105, 106, și 107 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

6. Nerespectarea de către Ministerul de Finanțe și Agenția de Administrare Fiscală a prevederilor art. 7 din Ordonanța 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală.

În susținerea contestației, petentul precizează că în perioada 2005 – 2007, ANAF nu a făcut public nici un material informativ din care să rezulte obligația persoanelor fizice care își vând locuințele proprietate personală.

Informațiile din care rezultă această obligație sunt date numai începând cu anul 2008. Din acest motiv, în situația în care se vor menține obligațiile de plată pentru debitul principal petentul se consideră îndreptățit să conteste calcul majorărilor, considerând astfel că au fost încălcate prevederile art. 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 7.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Ordonanței Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X din 27.07.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 27.07.2010 s-au stabilit în sarcina persoanei fizice X X X obligații fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și X lei majorări de întârziere aferente TVA.

Inspecția fiscală desfășurată la persoana fizică X X X, având ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 01.01.2005 – 31.12.2009, în vederea stabilirii caracterului economic al acestora, a obținerii de venituri cu caracter de continuitate și a verificării dacă este cazul a obligativității înregistrării în scopuri de TVA, precum și stabilirea bazei de impozitare, calcul TVA și a accesoriilor acestora, s-au constatat următoarele:

Prin adresa nr. X/08.09.2009, emisă de ANAF, s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare, care aveau obligația înregistrării ca plătitori de TVA și nu s-au înregistrat.

Astfel, din documentele analizate, anexate la dosarul inspecției fiscale, rezultă următoarele:

1.1 în data de 21.06.2005 X X X, în asociere cu X X, vinde suprafața de 1000 mp teren viran identic cu parcele nr. X înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X și suprafața de 1000 mp teren viran identic cu parcela nr. X înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X - contract nr. X autentificat.

Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite în baza contractului de vânzare – cumpărare nr. X/04.02.2005, autentificate și înstrăinate către X și x din

1.2 în data de 10.11.2005 X X X, în asociere cu X X, vinde apartamentul nr. 1 din blocul de locuințe D+P+2e+M situat în municipiul, strada X , nr. f.n, jud. compus

din 3 camere de locuit și dependințe, cu o suprafața de 87,54 mp identic cu parcela nr. X/0/ înscrisă în înscris în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/10 din terenul în suprafață de 320, identic cu parcela de clădire nr. X înscrisă în aceeași carte funciară, pe care este construit blocul – contractul nr. X autentificat. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005 la BNP X,

Anul 2006 – 4 tranzacții, astfel:

2.1 în data de 04.08.2006 X X X, în asociere cu X X, vinde apartamentul nr. 4 din blocul de locuințe X situat în municipiul, strada X f.n., jud. compus din 3 camere de locuit și dependințe, cu o suprafața de 87, 54 mp identic cu parcela nr. X/0/ înscrisă în înscris în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/10 din terenul în suprafață de 320, identic cu parcele de clădire nr. X înscrisă în aceeași carte funciară, pe care este construit blocul – contractul nr. X autentificat. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005 la BNP X,

2.2 în data de 07.08.2006 X X X, în asociere cu X X, vinde apartamentul nr. 4 din blocul de locuințe X situat în municipiul, strada X, f.n, demisol jud., compus din 1 cameră de locuit și dependințe, cu o suprafața de 45,82 mp identic cu parcela nr. X/1/VII, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/9 din casa scării, cu o suprafață de 86,75, identic cu parcela, înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/40 din terenul în suprafață de 320 mp identic cu parcele de clădire nr. X înscrisă în aceeași carte funciară, pe care este construit blocul – contractul nr. X autentificat la BNP X, Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005 la BNP X,

2.3 în data de 04.09.2006 X X X, în asociere cu X X, vinde apartamentul din blocul de locuințe X situat în municipiul, strada X, f.n, demisol jud., compus din 1 cameră de locuit și dependințe, cu o suprafața de 49,55 mp, identic cu parcela nr. X/XII, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/9 din casa scării, cu o suprafață de 86,75, identic cu parcela X/0/III, înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/40 din terenul în suprafață de 320 mp identic cu parcele de clădire nr. X înscrisă în aceeași carte funciară, pe care este construit blocul – contractul nr. X autentificat la BNP X

Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005 la BNP X,

2.4 X X X, în asociere cu X X, vinde apartamentul nr. 2 din blocul de locuințe X, situat în municipiul, strada X, parter, jud., compus din 3 camere de locuit și dependințe, cu o suprafață de 87,54 mp identic cu parcela nr. X/0/II, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/9 din casa scării, cu o suprafață de 86,75, identic cu parcela X/0/III, înscrisă în cartea funciară nr. X a comunei cadastrale X, împreună cu cota indiviză de proprietate de ... din terenul în suprafață de 320 mp, identic cu parcela de clădire nr. X înscrisă în aceeași carte funciară, pe care este construit blocul – contractul nr. X autentificat la BNP X. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005 la BNP X,

Anul 2007 – 8 tranzacții

3.1 în data de 06.07.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul situat la etajul II al blocului de locuințe X din satul X, str. X nr. X comuna X, jud., constând din apartamentul nr. X, cu o suprafață totală de X mp identic cu parcela nr. X/C1-U11, înscrisă în Cartea funciară nr. X, prin încheierea de intabulare nr. X dată de OCPI, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14,20 mp, identic cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X precum și cota parte indiviză de proprietate de 1/16 din terenul în suprafață de .. mp, identic cu parcele de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară – contractul nr. X autentificat la BNP X Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: Clădirea prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/14.03.2007, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.2 în data de 17.07.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul constând din apartamentul nr. 15 în suprafață utilă de 38,25 mp situat în intravilanul satului X, str. X nr. X, comuna X, jud., identic cu parcela nr. X/C1-U15 situat la mansarda blocului de locuințe X, înscris în cartea funciară nr. X a UAT X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14.20 mp, identică cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X precum și cota parte indiviză de proprietate de 1/16 din terenul în suprafață de 450 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară – contractul nr. X/17.07.2007 autentificat la BNP X Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.3 în data de 23.07.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul constând din apartamentul nr. 14 în suprafață utilă de 38,25 mp situat în intravilanul satului X, str. X nr. X, comuna X, jud., identic cu parcela nr. X/C1-U14 situat la mansarda blocului de locuințe X înscris în cartea funciară nr. X a UAT X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14.20 mp, identică cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X, precum și cota parte indiviză de proprietate de 1/16 din terenul în suprafață de 450 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este

construit blocul din aceeași carte funciară – contractul nr. X/23.07.2007 autentificat la BNP X. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.4 în data de 25.07.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul din satului Sf x, str. X nr. X, comuna, jud., constând din apartamentul nr. 13 cu o suprafață utilă de 38,56 mp, identic cu parcela nr. X/C1-U14, înscris în cartea funciară nr. X a UAT X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14.20 mp, identică cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X, precum și cota parte indiviză de proprietate de 1/16 din terenul în suprafață de 450 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/14.03.2007, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.5 în data de 22.08.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul din satului Sf X, str. X nr. X, comuna X, jud., constând din apartamentul nr. X cu o suprafață utilă de X mp, identic cu parcela nr. X/C1-U14, înscris în Cartea funciară nr. X a UAT X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 2/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14.20 mp, identică cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X, precum și cota parte indiviză de proprietate de 2/16 din terenul în suprafață de 450 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/14.03.2007, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.6 în data de 28.08.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde imobilul din satului Sf X, comuna X, jud., constând din apartamentul nr. X cu o suprafață utilă de 38,56 mp, identic cu parcela nr. X, înscris în Cartea funciară nr. X a UAT X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/16 din casa scării, cu o suprafață utilă de 14.20 mp, identică cu parcela X/C1-U4 din Cartea Funciară nr. X a UAT X, precum și cota parte indiviză de proprietate de 2/16 din terenul în suprafață de 450 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X/27.10.2006 eliberată de Primăria comunei X și procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. X/14.03.2007, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.08.2010.

3.7 în data de 13.09.2007 X X X, în asociere cu X X, vinde suprafața de 4300 mp teren arabil situat în extravilanul satului X, comuna X, jud., identică cu parcela

cadastrală X/261 în suprafață de 2400 mp înscrisă în cartea funciară nr. X a com. cadastrale X și parcela cu nr. cadastral X/264 în suprafață de X mp din cartea funciară nr. X a com. cadastrale X. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilul a fost dobândit prin cumpărare în baza contractelor de vânzare – cumpărare autentificate sub nr. X/18.01.2007.

3.8 în data de 19.11.2007 X X X, în asocieră cu X X, vinde apartamentul nr. 3 din blocul de locuințe X situat în municipiul, str. X, județul, compus din 3 camere de locuit și dependențe, cu o suprafață de 87,54 mp, identic cu parcela nr. X/1/I înscris în cartea funciară nr. X a com. cadastrale X, împreună cu cota indiviză de proprietate de 1/10 din terenul în suprafață de 320 mp, identic cu parcela de clădire X pe care este construit blocul din aceeași carte funciară. Valoarea totală a tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite: construcția prin construire, conform Autorizației de construire nr. X13.05.2005 eliberată de Primăria municipiului, iar terenul pe care este identificată construcția prin cumpărare, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/28.01.2005.

Anul 2008 - 2 tranzacții

4.1 în data de 19.03.2008 X X X în asocieră cu X X, vinde imobilul situat în municipiul, str. X, județul, constând în suprafața de 515 mp teren curți construcții, identic cu parcela nr. X înscrisă în cartea funciară nr. X a com. cadastrale prin încheierea de intabulare nr. X/23.07.2007 la data de 01.08.2007 de OCPI – contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/19.03.2008. Împreună cu dreptul de proprietate mai sus menționat se transmit și toate drepturile și obligațiile rezultate din Autorizația de construire nr. X din 12.10.2007 eliberată Primăria municipiului Valoarea tranzacției este de X lei.

Imobilul a fost dobândit prin cumpărare conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/19.07.2007.

4.2 în data de 15.08.2008 X X X, în asocieră cu X X, vinde imobilul situat în extravilanul satului X, jud., constând în suprafață de 450 mp teren arabil, identică cu parcela nr. 1A a imobilului cu numărul cadastralși cota indiviză de proprietate de 1/7 din suprafața de 750 mp teren arabil, identică cu parcela 1A a imobilului cu numărul cadastral, ambele înscrise în cartea funciară nr. X a UAT X prin încheierea de intabulare nr. X/13.12.2007 dat la data de 28.12.2007, respectiv X/01.02.2008 dată la data de 28.12.2007, respectiv X/01.02.2008 data la data de 12.02.2008 ambele de OCPI - contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X15.08.2008. valoarea tranzacției este de X lei. Imobilele au fost dobândite prin cumpărare conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X/12.12.2007 respectiv X/31.01.2008.

Organele de inspecție precizează că din analiza informațiilor obținute de la notarii publici rezultă faptul că tranzacțiile sus menționate au fost efectuate de către X X în asocieră cu X X, imobilele fiind achiziționate și edificate în scopul vânzării și obținerii de venituri.

De asemenea, organele de inspecție precizează că plafonul de scutire la plata TVA a fost depășit la data de 10.11.2005, în urma efectuării tranzacției menționate în contractul de vânzare cumpărare nr.

Ca urmare a depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, persoana fizică **X X** avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 10.12.2005, urmând ca din data de 01.01.2006 să devină plătitor de TVA.

În urma analizării informațiilor din documentele prezentate, precum și a informațiilor furnizate de primăriile în raza cărora se află terenurile reprezentând obiectul tranzacțiilor efectuate, rezultă că, în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, **X X X**, în asociere cu **X X**, a efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri arabile, operațiuni ce sunt scutite de taxă conform prevederilor legale, precum și tranzacții imobiliare cu terenuri curți și construcții noi, operațiuni ce sunt exceptate de la scutire, respectiv reprezintă operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei.

Organele de inspecție fiscală, au procedat la stabilirea cuantumului taxei pe valoare adăugată datorată aferenta tranzacțiilor care intră în sfera de aplicare a TVA efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2009, precum și la stabilirea majorărilor datorate pentru achitarea cu întârziere a debitului.

Având în vedere cele precizate anterior, organele de inspecție au calculat suplimentar TVA în cuantum de **X lei** și majorări în sumă de **X lei**, calculate până la data de 22.07.2010.

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

1. Referitor la susținerile contestatorului privind modul de încadrare ca persoană impozabilă și înregistrarea în scopuri de TVA, precum și stabilirea eronată a obligației de plată TVA pentru anii 2007 – 2008, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod corect la înregistrarea persoanei fizice în baza de date a plătitorilor de TVA, devenind astfel persoană impozabilă, precum și dacă au calculat în mod legal TVA aferent vânzărilor efectuate în perioada 2006 – 2008.

În fapt, în urma inspecției fiscale desfășurate la **X**, având ca obiectiv verificarea tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 01.01.2005 – 31.12.2009, în vederea stabilirii caracterului economic al acestora, a obținerii de venituri cu caracter de continuitate și a verificării dacă este cazul a obligativității înregistrării în scopuri de TVA, precum și stabilirea bazei de impozitare, calcul TVA și a accesoriilor acestora, s-a constatat faptul că în perioada 2005 – 2009, persoana fizică a efectuat un număr de **17 tranzacții imobiliare**, descris la punctul anterior, din care abținut venituri cu caracter de continuitate.

Din verificările efectuate, s-a constatat faptul că plafonul de scutire de TVA reglementat de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152 alin. 1, a fost depășit în 10.11.2005, în urma tranzacției menționate în **contractul de vânzare cumpărare nr. X**.

În urma depășirii plafonului de scutire menționat mai sus, persoana fizică X avea obligația să solicite înregistrarea în baza de date a plătitorilor de TVA până la data de 10.12.2005, urmând ca din data de 01.01.2006 să devină plătitor.

Întrucât petentul nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, înregistrarea a fost făcută din oficiu, de către organele de inspecție, în conformitate cu prevederile pct. 62 alin. 2, lit.a din H.G. 44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a titlului IV-TVA din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, constând în vânzări de locuințe și terenuri construibile, s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de **X lei** și TVA aferentă în sumă de **X lei**.

Pentru neplata la termen a TVA stabilită suplimentar s-au calculat accesorii în sumă de **X lei**.

În susținerea contestației, petentul susține că stabilirea și încadrarea ca persoană impozabilă a fost efectuată cu încălcarea legislației în vigoare, organele de inspecție fiscală, nedemonstrând faptul că este o operațiune impozabilă.

De asemenea, susține că în mod greșit organele fiscale au calculat retroactiv TVA și au stabilit obligații de plată la TVA, pentru vânzarea de locuințe proprietate personală efectuate în perioada 2005 – 2007, într-o perioadă în care nu s-a perceput TVA, prevederile legale fiind exprese pentru vânzarea locuințelor proprietate personală.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- prevederile art. 126 alin. 1, lit. a, b, și c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în forma aplicabilă în perioada 01.04.2005 – 31.12.2006, unde se precizează că:

„ART. 126

Sfera de aplicare

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

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

Începând cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, citate mai sus.

Având în vedere prevederile legale, rezultă că în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată intră livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum este definită la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. 2.

- Prevederile art. 127 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007, stipulează:

„Art. 127

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

Art. 7 alin. 1 pct. 20 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

ART. 7

Definiții ale termenilor comuni

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată „**persoană**” ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal, „**orice persoană fizică sau juridică**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă.

La art. 125¹ pct. 18-21 din acest act normativ se precizează:

„ART. 125¹

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

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

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă, în sensul titlului VI privind taxa pe valoare 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 Codul fiscal, „**activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

Urmare celor precizate, **o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.**

În explicarea art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, la pct. 2 alin. 1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 44/2004, în formă aplicabilă în perioada 01.04.2005 – 31.12.2006, legiuitorul a precizat:

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

Din prevederile menționate se reține că nu are caracter de continuitate obținerea de venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală.

Referitor la susținerile contestatorului conform cărora *organele de inspecție au calculat retroactiv TVA și au stabilit obligații de plată pentru vânzarea de locuințe proprietate personală efectuate în perioada 2005 – 2007, într-o perioadă în care nu s-a perceput TVA*, se rețin următoarele aspecte:

- odată cu apariția Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la data de 01.01.2004, unele prevederi ale Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adăugată au fost preluate de legiuitor la art. 127 și 128, citate anterior; față de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Legea 571/2003 introduce în definiția activității economice un concept nou referitor la *caracterul de continuitate al activității*, constând în exploatarea bunurilor corporale sau necorporale;
- din documentele existente la dosarul cauzei, reiese faptul că persoana **fizică X** a efectuat în perioada 2005 - 2009 un număr de **17** tranzacții imobiliare, din care – 2 tranzacții în anul 2005, 4 tranzacții în anul 2006, 8 tranzacții în anul 2007, 2 tranzacții în anul 2008 și 1 tranzacție în anul 2009;
- din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese faptul că imobilele respective nu au fost folosite în interes personal, ci au fost destinate vânzării, obținându-se astfel venituri cu caracter de continuitate, întrucât activitatea economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investițiile respective.

Urmare celor prezentate, se reține faptul că, de la data de 01.06.2002 până la 31.12.2006, nu există scutire de TVA, iar definițiile activității economice și a persoanei impozabile nu erau modificate față de cele în vigoare în prezent, reținându-se că persoana fizică devenea persoană impozabilă pentru orice vânzare de bunuri care nu erau utilizate în scopuri personale sau care erau realizate ocazional.

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă că petentul a vândut locuințele ce au fost folosite de către acesta în scop personal; dimpotrivă, având în vedere numărul tranzacțiilor efectuate de contestator în perioada respectivă, se demonstrează contrariul.

Mai mult, petentul este obligat să probeze contrariul celor stabilite de organele de inspecție fiscală, conform art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

„ART. 65

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În situația în care, persoana fizică este considerată persoană impozabilă, conform art. 127 alin. 1 din Codul fiscal, acesta trebuie să declare potrivit art. 153 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în anul 2006, **„începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”**

Construirea și tranzacționarea de apartamente este considerată activitate economică cu consecințe fiscale, întrucât are un caracter de continuitate, iar obiectul îl constituie construcție nouă, astfel că titularul faptelor de comerț devine persoană impozabilă, în sarcina sa născându-se obligația de a achita impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal precum și taxa pe valoare adăugată.

Potrivit alin. 1 al art. 152 din Codul fiscal, în formă aplicabilă în perioada 25.07.2005 – 01.01.2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. (...) Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată (...).”

Potrivit pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxă operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera aplicare a taxei pe valoare adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. 3 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoare adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin. 4 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. 3 din Codul fiscal:

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

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

iar, potrivit alin. 5 din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. 3 din Codul fiscal:

„(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform [art. 145](#) alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată deus la organul 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 ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoare adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

Urmare celor precizate, susținerile contestatorului conform cărora, *a depășit plafonul în luna ianuarie 2008, fapt pentru care avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și de a colecta taxă începând cu data de 1 martie 2008*, nu poate fi reținută în susținerea cauzei, întrucât plafonul de scutire la plata TVA a fost depășit la data de 10.11.2005, în urma tranzacției menționate în contractul de vânzare cumpărare nr., urmând ca din data de **01.01.2006 să devină plătitor de TVA.**

În calitatea de persoană impozabilă acesta avea obligația, potrivit prevederilor alin. 3 al art. 152, „**să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoare adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.**”

Urmare celor precizate anterior, se reține că, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu anul 2005, **persoana fizică X** a devenit persoană impozabilă odată cu începerea activității economice în formă continuă, prin înstrăinarea imobilului constând în apartamentul nr.X, situat în mun., X jud., dobândit prin construire, conform autorizației de construire nr. X/13.05.2005 eliberată de Primăria mun., iar terenul pe care este edificată construcția, prin cumpărare, conform contractului de vânzare cumpărare nr. X/28.01.2005, ambele înstrăinate în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X, cu suma de X lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 22.07.2010, se reține faptul că persoana impozabilă **X** a depășit plafonul de scutire la data de 10.11.2005, acesta datorând TVA începând cu data de 01.01.2006.

Având în vedere că, până la data efectuării inspecției fiscale, Persoana fizică **X** nu se înregistrase ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoare adăugată **”pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.”**

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoare adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, **până la data de 01.01.2007**, nu exista nici o scutire de TVA pentru vânzările efectuate, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.

Potrivit alin. (2) lit. f art. 141 din Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2007, a fost scutită de taxă pe valoare adăugată:

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

taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2008, alin. 2 lit. f al art. 141 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoare 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.”

Potrivit prevederilor legale citate, este scutită de taxă pe valoare adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Prin excepție de la aceste prevederi legale, persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare.

Doar pentru anul 2007, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Așa cum s-a reținut mai sus, vânările de construcții noi, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, cu mențiunea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoare adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia, *vânzarea de locuințe personale este o activitate scutită de taxă deoarece nu și-a exercitat dreptul de deducere și nici nu ar fi avut drept să deducă* se rețin următoarele:

- bunurile tranzacționate, în număr de 17, apartamente și terenuri, nu au fost folosite în interes personal, scopul construirii și tranzacționării imobilelor a fost acela de a le vinde;

- în condițiile în care prin activitatea economică desfășurată, persoana fizică a construit locuințe, pe care le-a tranzacționat ca apartamente, din punct de vedere fiscal, obiectul tranzacțiilor îl constituie livrarea unor construcții noi.

La art. 145 din Codul fiscal, modificat, și la **pct. 45** din H.G. 44/2004, modificată, se precizează că:

ART. 145

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

[...]

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.

[...]”.

“ Norme metodologice:

45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

[...]”.

Rezultă din aceste prevederi legale faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut de Codul fiscal, deus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește procedura ce se aplică în cazul în care se constată că persoana impozabilă nu a respectat prevederile legale privind înregistrarea ca plătitor de TVA în cazul în care s-a depășit plafonul de scutire, aceasta este prevăzută la **art. 152 alin. 8** din Codul fiscal, modificat și la **pct. 62 alin. 4 și alin. 5** din H.G. 44/2004, modificată:

ART. 152

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(8) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, în condițiile art. 145 și 146;

b) nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document;

c) este obligată să menționeze pe orice factură o referire la prezentul articol, pe baza căreia se aplică scutirea.

[...]”.

„Norme metodologice:

62.[...]

(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada 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 la care a fost înregistrată.

(5) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (4), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura pentru achiziții de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.

[...]”.

Din aceste prevederi legale rezultă că acea persoană impozabilă care aplică un regim special de scutire nu are dreptul de a-și deduce taxa aferentă achizițiilor și nici nu are voie să menționeze taxa pe factură sau alt document atât timp cât nu este înregistrată în scopuri de TVA, dar are dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa, existente la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă, precum și taxa deductibilă aferentă

achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data la care a fost înregistrată.

Contestatorul susține că nu au fost respectate prevederile Codului de procedură fiscală privind inspecția fiscală, enumerând anumite articole, fără să precizeze concret în ce constau prevederile încălcate.

Conform art. 65 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală **„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Prin Rezoluția nr. X din data de 22 iunie 2011, dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul, s-au constatat următoarele:

„În funcție de cifra de afaceri anuală a persoanei impozabile - X- în valoare totală de X lei, se constată că a fost depășit plafonul maxim de scutire a taxei, astfel că acesta era obligat să se înregistreze la autoritatea fiscală și să vireze către bugetul de stat taxa pe valoare adăugată stabilită potrivit procedurilor fiscale.

(...) se constată că persoana fizică X, prin activitățile economice pe care le-a desfășurat a dobândit calitatea de contribuabil și persoană impozabilă, datorând către bugetul de stat impozitul pe veniturile realizate din tranzacțiile imobiliare și taxa pe valoare adăugată, pentru nivelul cifrei de afaceri superior plafonului de scutire prevăzut de legislația fiscală.”

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** taxă pe valoare adăugată în sumă de **X lei**, aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2006 - 2009, motiv pentru care se va respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de **X lei**, organele de inspecție fiscală, prin decizia de impunere contestată, au stabilit accesorii în sumă de **X lei**.

Din cele prezentate rezultă că accesoriile în sumă de **X lei** au fost calculate de organele de inspecție fiscală avându-se în vedere termenele de plată a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respectiv **începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență**, conform prevederilor legale.

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

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

Având în vedere că accesoriile au fost calculate începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență, conform prevederilor legale, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de X lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 alin. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X din 27.07.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 27.07.2010, înregistrat sub nr. X/27.07.2010, privind suma de **X lei**, reprezentând:

- **X lei TVA**
- **X lei majorări de întârziere aferente TVA.**

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

DIRECTOR EXECUTIV
X