

Ministerul Finanțelor Publice



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

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

**DECIZIA NR. ____64____
din __27.05.2011____**

**Privind soluționarea contestației formulată de X
cu domiciliul în municipiul Suceava, str. X înregistrată la Direcția Generală a
Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 25.05.2010 și reînregistrată
sub nr. X din 12.04.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. X din 25.05.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. X din 25.05.2010 cu privire la contestația formulată de **X**.

Prin adresa nr. X din 12.04.2011, Serviciul juridic precizează că prin Decizia Curții de Apel Suceava din 11.04.2011, s-a admis recursul declarat de **X** împotriva Sentinței nr. X a Tribunalului Suceava, a fost anulată Decizia nr. X din 23.06.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava, privitor la suspendarea soluționării contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. X din 20.04.2010, privind suma de **X lei** și obligă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava să soluționeze pe fond contestația.

X cu domiciliul în municipiul Suceava, str. X nr. X, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr..... din 20.04.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 20.04.2010 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, privind suma totală de **X lei** reprezentând:

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

Prin Decizia nr. X din 23.06.2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava a decis suspendarea soluționării contestației formulate de Persoana fizică X, până la pronunțarea soluției definitive pe latura penală.

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 Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică X contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din 20.04.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 20.04.2010, 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. Modul de stabilire a activității economice desfășurate de persoana impozabilă.

Contestatorul susține că, în perioada 2007 – 2009, a încheiat un număr de 19 tranzacții imobiliare având ca obiect locuințe edificate prin mansardarea teraselor unor blocuri de locuințe.

Din cele reținute de inspectorii fiscali, un număr de 11 tranzacții s-au perfectat având ca și vânzători terțe persoane, altele decât X și X reținuți în procesul verbal, astfel:

- 2 tranzacții au avut ca vânzători pe X, X X împreună cuși
- 7 tranzacții au avut ca vânzători pe X, X X împreună cu X X X;
- 2 tranzacții au avut ca vânzători pe X, X X împreună cu X X.

Contestatorul precizează că speța de față prezintă două ipoteze de lucru și anume:

Inspectorii fiscali rețin în aceste cazuri existența unei asocieri pentru fiecare din cele patru situații prezentate și, în consecință, trebuiau întocmite patru rapoarte de inspecție fiscală și patru decizii de impunere și nu una singură așa cum s-a procedat.

De asemenea se precizează că inspectorii fiscali nu rețin existența vreunei asocieri și în acest caz nu trebuia pe de o parte reținută nici asocierea dintre X și X X, iar pe de altă parte, impunerile trebuiau calculate la cota parte din preț convenită fiecărui vânzător și nu cum s-a procedat prin impunerea TVA calculat la prețul total al vânzării.

Contestatorul precizează că importanța distincției între persoanele ce acționează individual ori în asociere este dată nu numai de împrejurările arătate mai sus, ci și de faptul că exercitarea dreptului de deducere al taxei pentru achiziții este privită diferit de Codul fiscal pentru cele două situații.

În susținerea celor arătate petentul precizează că, în oricare ipoteză de lucru s-ar afla, inspectorii fiscali au nesocotit dreptul de deducere al persoanei impozabile.

Contestatorul consideră că au fost încălcate prevederile art. 125, 127, 156, 146 și 147 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal actualizat la data de 31 decembrie 2008, precum și Normelor metodologice date în aplicarea acestor articole.

2.Stabilirea obligațiilor de plată la TVA în anul 2007

Contestatorul consideră că inspectorii fiscali au stabilit eronat faptul că este persoană impozabilă încă din anul 2007, aplicând eronat prevederile unei norme legale intrată în vigoare cu data de 1 ianuarie 2007.

Astfel, contestatorul anexează adresa nr. X în data de 23 ianuarie 2008 prin care Agenția Națională de Administrare precizează în mod expres Camerei Notarilor Publici din România faptul că, începând cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice, care acționând de o manieră independentă înstrăinează construcții noi sau părți ale acestora (...) ce depășesc plafonul de 35.000 euro (...) sunt obligate să solicite înregistrarea în scopuri TVA la organul fiscal competent și să achite taxe pe valoare adăugată.

Petentul precizează că, începând cu data de 1 ianuarie 2008, se modifică statutul tranzacțiilor cu clădiri noi din operațiuni scutite ca urmare a faptului că persoana impozabilă nu și-a exercitat dreptul de deducere în operațiuni impozabile chiar dacă acestea nu a dedus TVA-ul aferent construirii.

Astfel, cu data de 1 ianuarie 2008, statul membru al Comunității Europene-România, a optat ca persoanele fizice care efectuează operațiunile prevăzute la art. 12 din Directiva CE privind TVA să devină persoane impozabile.

Opțiunea a fost exprimată prin modificările efectuate prin OUG 106-2007, iar incidența normei de drept nu poate avea efect retroactiv.

Petentul precizează că operațiunile care au fost incluse eronat de organul de control în baza impozabilă ca urmare a aplicării eronate –încălcării temeiurilor legale ce intră în vigoare cu 1 ianuarie 2008 sunt următoarele:

1. Contract vânzare cumpărare autentificat sub nr. X - baza impozabilă X lei;
2. Contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X - baza impozabilă X lei;
3. contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X - baza impozabilă X lei;
4. contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X – baza impozabilă X lei;
5. contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X – baza impozabilă X lei;
6. contract de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X - baza impozabilă X lei;

3. Modul de stabilire a obligațiilor de plată a TVA în anul 2008.

Pentru anul 2008, petentul consideră că organele fiscale nu puteau să rețină că a devenit persoană fizică plătitoare de TVA începând cu prima tranzacție.

În codul fiscal, nu există nici o prevedere care să definească noțiunea de „activitate desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” așa cum se prevede în Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal în interpretarea art. 127 alin. 2 interpretarea art. 127 alin. 2 din Codul fiscal. În consecință, se precizează că nu există un criteriu clar care să delimiteze o activitate ocazională de vânzare a unor imobile de activitatea realizată cu caracter de continuitate.

Urmare celor expuse anterior, precum și dispozițiile art. 152 alin. 6 din Codul fiscal, contestatorul consideră că inspectorii fiscali ar fi putut calcula TVA datorat numai pentru viitor și numai pentru tranzacțiile ulterioare momentului îndeplinirii celor două condiții cumulative.

Contestatorul consideră că au fost încălcate prevederile art. 141 alin. 2 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal modificat prin OUG 106-2007 numai cu prevederile care intră în vigoare în anul 2008.

4. Încadrarea ca operațiuni impozabile a vânzărilor de apartamente rezultate prin amenajarea șarpantelor construite.

Potentul precizează că, așa cum rezultă din obiectul autorizațiilor de construire, a fost autorizat pentru executarea de șarpante cu amenajare de mansarde nu de amenajare sau extindere clădire.

Eliberarea autorizațiilor de construire s-a efectuat cu respectarea legislației în domeniu, construcția de șarpante mansardate fiind considerată de către autoritățile competente ca fiind lucrări de reabilitare termică, acordul de a amenaja spații de locuit destinate vânzării fiind obținut ca și compensare pentru investitorul care reface fațadele și reabilitează termic blocurile.

Definiția șarpantei precizează că este „acoperiș” și că are rolul de a asigura protecția împotriva fenomenelor meteorologice, protecție termică și fonică a locuinței.

Potentul susține că apartamentele amenajate în șarpantele mansardate care au fost construite și vândute nu pot fi încadrate în categoria „construcție nouă” sau „parte din construcție” deoarece, așa cum este definită la art. 141 alin. 2 lit.f teza II din Legea nr. 571/2003, structura, natura sau destinația blocurilor de locuințe pe care s-au construit aceste mansarde nu au fost modificate, iar costul acestor amenajări, exclusiv taxa, nu este de minimum 50% din valoarea de piață a blocului, ulterior supraetajării, pentru a fi supuși la plata TVA.

Prin mansardare se transformă spațiul dintre acoperiș și ultimul nivel al blocului, ulterior construirii șarpantei, iar prin această transformare – efectuată la un bloc cu patru etaje este mai mult evident că, costul apartamentelor construite la mansarde nu depășește 50% din valoarea blocului întreg.

De asemenea, se precizează că, din acordul dat de Inspectoratul de stat în construcții, în vederea obținerii autorizațiilor de construire ce formează obiectul inspecției fiscale - rezultă că mansardarea s-a efectuat **„fără schimbare de destinație”** și că reprezintă intervenții la clădiri existente.

În sprijinul apărării contestatorului, că mansarda nu este o construcție nouă sau parte dintr-o construcție nouă, în sensul art. 141 alin. 2 lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se invocă și legislația în domeniu construcțiilor, cum ar fi Normativul pentru proiectarea mansardelor la clădirile de locuit, indicativ NP – 064/2002.

De asemenea, potrivit legislației în vigoare privind disciplina în construcții, documentația necesară pentru obținerea autorizației de construcție a unei mansarde la o clădire existentă diferă față de o clădire nouă, în sensul că, la construcțiile de mansardă se cere: acordul Inspectoratului de stat în construcții, un raport de expertiză tehnică a construcției existente și acordul tuturor locatarilor, deoarece vizează o amenajare reamenajare, în timp ce la o construcție nouă se cere: titlu de proprietate asupra terenului, extras de carte funciară, planuri cadastrale vizate de OCPI, avizele de la furnizorii de utilități, studiul geotehnic al terenului, proiect realizat de o firmă autorizată, verificare proiect, fiind o construcție realizată pe pământ.

Față de cele expuse anterior, contestatorul consideră că tranzacțiile efectuate, care formează obiectul inspecției fiscale, sunt scutite de TVA din următoarele motive:

1. Șarpantă mansardată cu amenajarea de spații de locuit nu este o clădire în sine, așa cum rezultă din probele anexate, precum și din analiza legislației în construcții, deoarece nu este o construcție fixată pe pământ fiind un acoperiș pus peste o clădire existentă în interiorul căruia s-au amenajat spații de locuit.

2. Clădirile peste care s-au construit șarpante mansardate sunt considerate clădiri amenajate/reamenajate.

3. Șarpanta mansardată cu amenajări de spații de locuit reprezintă o intervenție la o clădire existentă și nu poate fi judecată individual, ci numai în ansamblu cu clădirea existentă.

4. Un bloc vechi de 30 de ani nu va deveni niciodată o construcție nouă prin suprapunerea unei șarpante mansardate.

Toate aceste aspecte tehnice, rezultă din expertizele extrajudiciare depuse la organul fiscal, anexate la prezenta contestație.

De asemenea, petentul precizează că aceste rapoarte și puncte de vedere tehnice au fost întocmite de experții MLPAT, experți tehnici agreați de Ministerul de Justiție, profesori universitari doctori în construcții, persoane care nu se cunosc între ele și care au precizat fiecare individual că prin executarea șarpantelor mansardate, la blocurile cu patru nivele, nu au loc modificări care să modifice natura, destinația sau structura clădirii existente și sub nici o formă un bloc vechi de 30 de ani nu va deveni o construcție nouă prin suprapunerea unei șarpante mansardate.

Potentul consideră că au fost încălcate prevederile art. 141 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, Reglementare 2005 – Reglementare tehnică, publicat în Monitorul Oficial nr. 1177 bis din 27 decembrie 2005.

5. Nerespectarea drepturilor contribuabilului și a Codului de procedură fiscală pentru determinarea corectă a bazei impozabile.

În dovedirea apărării, în conformitate cu prevederile art. 106, art. 156 și art. 52 din Codul de procedură fiscală, pentru determinarea stării de fapt fiscale în scopul stabilirii bazei de impunere, contestatorul a înaintat următoarele documente justificative precum și următoarele date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal:

1. Adresa nr. X X;
2. Adresa SC X SRL Suceava;
3. Acordul nr. X din 13.09.2007 emis de către X
4. Autorizațiile de construire la baza cărora a stat amenajarea mansardelor;
5. Memoriu tehnic și caiet de sarcini avizat de Primăria mun. Suceava sub nr. X din 13.04.2008;
6. Scrisoare de trimitere emisă de expert evaluator X.

Contestatorul susține că, urmare a complexității tehnice a speței, respectiv dacă prin construirea unei șarpante și amenajarea de locuințe în interiorul acestora există modificări de structură, natură sau destinație, astfel încât blocurile vechi de 30 de ani să devină construcție nouă iar șarpantele mansardate părți din clădiri noi, în conformitate cu prevederile art. 49 ale Codului de procedură fiscală, s-a solicitat administrarea probei cu

expertiză tehnică în construcții care să fie efectuată de un expert tehnic judiciar în specialitatea MTCT cu următoarele obiective:

1. să se verifice și să se precizeze, pe baza autorizațiilor de construire emise de Primăria municipiului Suceava, a documentațiilor care au stat la baza întocmirii acestor autorizații, a actelor normative în vigoare privind disciplina în construcții și a art. 141 alin. 2 lit.f din Codul fiscal, dacă:

- mansardele construite pe baza autorizațiilor de mai sus sunt construcții noi sau reprezintă amenajări/intervenții la o construcție veche.

- mansardele construite reprezintă o structură legată în sau pe pământ;

- dacă prin construcția mansardelor blocurile pe care s-au realizat aceste mansarde s-au transformat astfel încât structura, natura ori destinația acestora a fost modificată sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, în speță a mansardelor exclusiv TVA, la minimum 50% din valoarea de piață a blocului, exclusiv a terenului de sub bloc, ulterior transformărilor.

Petentul consideră că au fost încălcate prevederile art. 5, art.6, art. art. 7, art. 49, art. 55 și art. 65 din Codul de procedură fiscală.

6. Modul eronat de calcul TVA prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului final de vânzare.

Petentul contestă modul de calcul al debitului și al majorărilor la care nu s-a ținut cont de ansamblul prevederilor de natură fiscală cu aplicabilitate în speță, respectiv modul de stabilire a TVA care:

1. S-a efectuat prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare cumpărare cu toate că părțile contractuale, atât vânzător cât și cumpărător, sunt două persoane fizice.

2. S-a efectuat prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare – cumpărare cu toate că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală contratele de vânzare cumpărare în formă autentică, din care rezultă că prețul plătit de cumpărător este preț final și include toate taxele.

3. Analiza documentelor prezentate și încadrarea conținutului a fost raportată la alt aliniat decât cel care reglementează livrările de locuințe către persoane fizice.

4. Excluderea documentelor justificative, precum și a probelor depuse la organul fiscal fără argumentarea temeiurilor legale.

Stabilirea TVA prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul de vânzare - cumpărare cu toate că părțile contractuale, atât vânzător cât și cumpărător, sunt două persoane fizice, s-a efectuat cu încălcarea prevederilor pct. 23 alin. 2 din Hotărârea nr. 44/2004.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală nr. X din 20.04.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 20.04.2010 s-au stabilit în sarcina petentului creanțe fiscale în sumă totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și X lei majorări de întârziere aferente TVA.

În urma inspecției fiscale desfășurate la X având ca obiectiv verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, a respectării legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz a bazelor de bazelor de impunere privind TVA, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora, s-au constatat următoarele:

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

Din „situația contractelor încheiate” pentru anii 2005 – 2009, organele de inspecție precizează că avut loc următoarele tranzacții imobiliare:

a. pentru anul 2005 - nu este cazul;

b. pentru anul 2006 - nu este cazul;

c. pentru anul 2007:

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X) cu spațiul de locuit tip mansardă, nr. X, situat la mansarda scării „A” a blocului de locuințe X din mun. Suceava, str. X, jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X) cu spațiul de locuit tip mansardă, nr. X situat la mansarda scării „X” a blocului de locuințe X din mun. Suceava, str. X jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. x, situat în mun. Suceava, X X, numărul x (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare x lei, identic cu parcela nr. x, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. X situat în mun. Suceava, X X, numărul X, bl. X, sc. X, et. V (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu

parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

d. pentru anul 2008:

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. X situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X ;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. X situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF Xa UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X împreună cu X X X) cu apartamentul nr. 21, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X ;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. ..., situat în mun. Suceava, X X, numărul X(mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală din data de 17.04.2008, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală din data de 17.04.2008, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, X (mansardă), jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinarelei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în CF X UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală din data de 17.04.2008, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. 22, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parceta nr. X, înscrisă în XUAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală

din data de 17.04.2008, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/22.12.2008;

e. pentru anul 2009:

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 2 (două) camere și dependințe, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală din data de 17.04.2008, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/13.03.2009;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 4 (patru) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X/16.06.2008 și a procesului verbal de recepție finală din data de 04.05.2009, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/24.06.2009;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X, al doilea vânzător X X) cu apartamentul nr. X (mansardă), jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală nr. X din data de 24.07.2009, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X, al doilea vânzător X X) cu apartamentul nr. X (mansardă), jud. Suceava, compus din 6 (șase) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr..../16.06.2008 și a procesului verbal de recepție finală nr. X din data de 24.07.2009, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, numărul X, bl. X, sc. X, et. X (mansardă), jud. Suceava, compus din 4 (patru) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, cu număr cadastral X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X/16.06.2008 și a procesului verbal de recepție finală din data de 04.05.2009, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X;

- 1 tranzacție (prin mandatar X X) cu apartamentul nr. X, situat în mun. Suceava, X X, numărul X (mansardă), jud. Suceava, compus din 4 (patru) încăperi, valoare totală de înstrăinare X lei, identic cu parcela nr. X, înscrisă în CF X a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. X și a procesului verbal de recepție finală din data de 04.05.2009, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/04.11.2009;

Cu privire la tranzacțiile descrise mai sus, punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală este acela că activitatea desfășurată are caracter economic având continuitate, contribuabilii devenind astfel persoane impozabile, începând cu anul 2007, când încep să înstrăineze apartamentele construite împreună cu numiții X și X, la mansarda bl. X din str. X, nr. X, mun. Suceava, construite în baza autorizației nr. X, proces verbal de recepție finală nr. X, nefiind folosite în interes personal.

Organele fiscale fac mențiunea că, în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, art. 125¹, alin. 18 și ale art. 127, alin. 2¹ cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere faptul că imobilele înstrăinate au fost deținute în coproprietate de către cei doi soți, aceștia vor fi tratați ca o singură entitate,

reprezentată de **X**, **CNP X** prin d-l **X X**, în calitate de împuternicit, în baza „Procurii speciale” nr. **X** și nr. **X**

S-a constatat astfel faptul că pragul de 35.000 euro, reglementat de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 152, alin. 1, pentru partea care-i revine susnumitului, a fost depășit la data de 31.10.2007, prin înstrăinarea apartamentului nr. 24 la mansardă, situat în mun. Suceava, **X X**, nr. 9, bl. 109, sc. A, et. V, jud. Suceava, compus din 2 camere de locuit și dependințe, valoare totală de înstrăinare **X lei**, identic cu parcela nr. **X**, înscrisă în CF **X** a UAT Suceava, dobândit prin construire în baza autorizației de construire nr. **X**, proces verbal de recepție finală nr. **X/24.08.2007**, înstrăinat în baza contractului de vânzare cumpărare nr. **X/31.10.2007** către numitul **X**, contribuabilul datorând TVA începând cu data de 01.12.2007.

Se reține aspectul că valoarea totală a tranzacțiilor impozabile din punct de vedere al TVA efectuate după data de 01 decembrie 2007, pentru partea care îi revine susnumitului, este în sumă de **X lei**, prin însumarea veniturilor realizate în urma înstrăinării imobilelor menționate la pct. 3.1.2.c. ultimul alineat, pct. 3.1.2.d și pct. 3.1.2.e.

Organele de control precizează de asemenea că, așa cum rezultă și din declarațiile numiților **X** și **X X X**, ambii prin mandatar **X X** și **X X X**, autentificate sub nr. **X/09.08.2007** și **X/19.01.2010 (anexele 24.1 – 24.2)**, suma de **X lei** reprezentând c/v apartamentelor nr. 21, 22, 23 și 24 de la sc. „A” a blocului de locuințe nr. 109, **X X**, nr. 9 și apartamentele nr. 21, 22 și 24 de la sc. „B” a blocului de locuințe nr. **X**, **X X**, nr. **X** a fost încasată de soții **X** și **X** prin mandatar **X X**, iar suma de **X lei** aferentă apartamentului nr. **X** de la scara **Xa** blocului de locuințe **X** din mun. Suceava, **X X**, nr. **X**, jud. Suceava, conform contractelor de vânzare cumpărare autentificate sub nr. **X**, **X/14.11.2007**, **X**.

Urmare celor precizate, s-a constatat că totalul T.V.A. datorată este în sumă de **X lei**, calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra volumului tranzacțiilor efectuate după data de 01.12.2007 în sumă totală de **X lei** deoarece, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și prezentate mai sus, rezultă faptul că locuințele tranzacționate au fost construcții noi din următoarele considerente:

- au la bază o autorizație de construire emisă de autoritățile locale;
- fiecare apartament nou construit are număr unic de identificare la Cartea funciară;
- livrarea a fost efectuată, în majoritatea cazurilor, în același an și nu mai târziu de 31 decembrie a anului următor recepției finale a apartamentelor;
- structura inițială a clădirii pe care au fost ridicate apartamentele a fost modificată;

Pentru neplata la termen a TVA datorată, organele de inspecție au constatat că petentul datorează majorări de întârziere în sumă totală de **X lei**.

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 cu privire la modul de stabilire a activității persoanei impozabile, cauza supusă soluționării este dacă activitatea privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică **X poate fi tratată ca activitate economică desfășurată de către o asociație, în condițiile în care proprietarii ai imobilelor în cauză sunt mai multe persoane fizice, dar tranzacțiile s-au desfășurat în numele persoanelor fizice respective și nu în numele vreunei asocieri.**

În fapt, organele de inspecție precizează că având în vedere faptul că imobilele înstrăinate au fost deținute în coproprietate de către cei doi soți, aceștia vor fi tratați ca o ca o singură entitate, reprezentată de X, CNP X prin d-l X X în calitate de împuternicit, în baza procurii speciale nr. X/09.08.2007 și nr. X/09.04.2008.

Din anexa nr. 24.1, „**Declarație**” încheiată la Biroul Notarului Public X anexată în xerox copie la dosarul cauzei, reiese faptul că X și X Areta au construit 7 apartamente compuse din două camere, cu numere 21,22, 23 și 24 la scara A, respectiv apartamente cu numerele 21,22 și 24 la scara X a blocului...(nespecificat)

X X X a construit un apartament compus din 2 camere cu numărul 23 situat la scara X a blocului, deasupra apartamentului numărul 19 pe care îl deține în proprietate la scara X a aceluiași bloc.

Din anexa nr. 24.2 „**Declarație**” reiese faptul că soții X și X X au încasat suma totală de X lei reprezentând prețurile pentru apartamentele 21, 22, 23 și 24 de la scara A și pentru apartamentele 21, 22 și 24 de la scara B

X X X a încasat suma de X lei, reprezentând prețul pentru apartamentul X de la scara

În drept, conform prevederilor **art. 85 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 85

Venituri din bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun

Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscrisi într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că documentele oficiale privind proprietatea bunurilor, respectiv autorizațiile de construcție au fost emise astfel:

- Autorizație de construire nr. X din 25.07.2007 emisă pe numele X și X X X;
- Autorizație de construire nr. X din 02.04.2008 emisă pe numele X;
- Autorizație de construire nr. X din 07.12.2006 emisă pe numele X;
- Autorizație de construire nr. X din 16. 07.2008 emisă pe numele X;
- Autorizație de construire nr. X din 16 iunie 2008 emisă pe numele X și X.

Din cele prezentate rezultă că autorizațiile de construire au fost emise atât pe X cât și pe X în asociere cu X X X, X și X X.

Organele de inspecția au luat în considerare la stabilirea bazei de impozitare o cotă parte de 100% pentru X pentru apartamentele 24, 21 sc. X și o cotă parte de 50% pentru apartamentele 12 și 12 sc.X, bloc. X.

În situația în care proprietarii imobilelor s-ar fi comportat ca asociați, aceștia aveau anumite obligații, prevăzute de lege, iar autorizația de construire și contractele de vânzare cumpărare trebuiau emise în numele asociației.

În ceea ce privește asocierile fără personalitate juridică, sunt aplicabile prevederile **art. 28 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„ART. 28

Asocieri fără personalitate juridică

(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.

(2) Orice asociere fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit prezentului titlu. Persoana desemnată este responsabilă pentru:

a) înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate;

b) conducerea evidențelor contabile ale asocierii;

c) plata impozitului în numele asociaților, conform art. 34 alin. (1);

d) depunerea unei declarații fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă, care să conțină informații cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care este atribuibilă fiecărui asociat, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele fiecărui asociat;

e) furnizarea de informații în scris, către fiecare asociat, cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care îi este atribuibilă acestuia, precum și la impozitul care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.”

Din textul de lege menționat se reține că în cazul unei asocieri fără personalitate juridică, trebuie să se procedeze la înregistrarea acesteia la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate, să conducă evidența contabilă, să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat, să depună declarații fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă etc..

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că proprietarii imobilelor s-au comportat ca persoane fizice de proprietăți imobiliare comune și nu ca o asociație de proprietăți imobiliare, veniturile acestora fiind impozitate la momentul autentificării contractelor de vânzare-cumpărare la notariat, conform prevederilor **art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:**

„ART. 77¹

Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

(1) La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel: [...]”

Față de cele prezentate se reține că în cazul de față nu se poate pune problema veniturilor realizate dintr-o asociere, întrucât atât în autorizațiile de construire, cât și în contractele de vânzare cumpărare, autentificate la notariat, care reprezintă documente oficiale de înscriere a deținătorilor legali ai imobilelor, apar înscrise persoanele fizice respective ca proprietari comuni **și nu o asociație**.

Conform prevederilor **art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,**

„Art. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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.[...]**

(9) **Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.**”

Din textul de lege menționat, se reține că reprezintă persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă activități economice.

Totodată, se reține că orice asociat sau partener al unei asocieri fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că tranzacțiile nu au avut loc în numele unei asociații, ci în numele persoanelor fizice proprietare a imobilelor respective.

De asemenea, nici autorizațiile de construire nu sunt emise pe numele unei asociații, ci pe numelor mai multor persoane fizice, titulare ale unor drepturi de proprietate comune.

Față de cele prezentate, urmează a se respinge cererea pentru acest capăt **ca neîntemeiată.**

2. Referitor la susținerile contestatorului cu privire la stabilirea obligațiilor de plată în sumă de X lei reprezentând TVA pentru anii 2007, 2008 și 2009 Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Suceava este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu data de 01.12.2007 în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție au constatat că, în anii 2007, 2008 și 2009, persoana fizică X a efectuat un număr de 20 tranzacții imobiliare, descrise analitic la punctul anterior, iar pentru tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu data de 01.12.2007, se datorează taxă pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației petenta precizează că respectivele operațiuni au fost incluse eronat în baza impozabilă ca urmare a aplicării eronate a temeiurilor legale ce intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2008.

De asemenea, contestatoarea precizează că pentru anul 2008 organele de inspecție nu puteau să rețină că a devenit persoană fizică plătitoare de TVA și că indiferent de numărul tranzacțiilor, pentru care deveni plătitoare trebuie să îndeplinească cumulativ cele 2 condiții impuse de art. 141 și 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în speță sunt aplicabile:

- *prevederile art. 126 alin. 1, lit. a, b, și c și art. 127 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare începând cu data de 03.04.2007*

ART. 126

Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

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

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

Referitor la prevederile art. 127 (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, prevăd următoarele:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că

activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

Din textele de lege citate se reține că, în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată, se cuprind operațiunile care constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, efectuate cu plată; locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România. Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1) și trebuie să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

În ceea ce privește persoanele impozabile, în aserțiunea art. 127, este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice care cuprind: activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la cele precizate, pct. 3.1 din Normele metodologice date în aplicarea art. 127, prevăd faptul că 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.

Având în vedere prevederile legale citate, se reține că persoana **fizică X** este persoană impozabilă pentru activitățile economice, constând din vânzarea de terenuri și construcții edificate, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Referitor la susținerea contestatorului conform căreia contractele de vânzare cumpărare autentificate sub nr. X/06.04.2007 - baza impozabilă în sumă de X lei, nr. /15.10.2007 - baza impozabilă în sumă de X lei, nr. X/31.10.2007 – baza impozabilă în sumă de X lei, nr. X/14.11.2007 – baza impozabilă în sumă de X lei, nr. X/14.12.2007- baza impozabilă în sumă de X lei, au fost incluse eronat în baza de baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, nu poate fi reținută întrucât, organele de inspecție au luat în considerare pentru anul 2007 doar tranzacția în sumă de X lei, înstrăinată în baza contractului de vânzare cumpărare nr. X/14.12.2007, efectuată după data depășirii plafonului de TVA.

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

„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 Codului fiscal „**orice persoană fizică sau juridică**”.

La art. 125¹ pct. 18 – 21 din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că:

„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 persoană impozabilă în sensul titlului VI din Codul fiscal, privind taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

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

Din textele de lege ce au fost menționate se reține că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând însă situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru perioada 01.08.2008 – 31.12.2009:

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

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

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri

și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”

Se reține că, în situația în care o persoană impozabilă depășește plafonul legal de scutire, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă.

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 62 alin. (2) lit. a)** prevăd următoarele:

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că **PERSOANA FIZICĂ X** a realizat diverse tranzacții imobiliare, constând în vânzări de locuințe.

În urma inspecției fiscale desfășurate, s-a constatat că persoana fizică a efectuat în perioada 2007-2009 tranzacții imobiliare în sumă de X lei, din care în anul 2007 a efectuat o tranzacție supusă impozitării, în anul 2008 un număr de 8 tranzacții iar în anul 2009 un număr de 6 tranzacții imobiliare.

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

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

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

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

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

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

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

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

În urma analizei documentelor și a prevederilor Codului fiscal, rezultă că **persoana fizică X** este persoană impozabilă, activitatea având caracter de continuitate, iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține faptul că **persoana fizică X** a depășit pragul de 35.000 Euro, la data de 31.10.2007, prin înstrăinarea apartamentului nr. X la mansardă, situat în municipiul Suceava, X, nr., bl., sc., et., Suceava, valoarea totală de înstrăinare fiind de X lei.

Urmare celor precizate, se reține faptul că **persoana fizică X** datorând TVA începând cu data de 01.12.2007.

Pentru perioada 01.01.2008 – 01.11.2009, art. 141 alin. 2 lit. f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza OUG nr. 106/2007, punctul 51, prevede că:

„ART. 141

2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

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

Prin lege se prevede că o construcției este considerată nouă în sens fiscal, de la data primei ocupări, care coincide cu data procesului verbal de recepție, până la data de 31 decembrie a anului următor.

Pentru vânzările din perioada 2007-2009, organele de inspecție fiscală au constatat că **persoana fizică X** nu se încadrează în excepțiile prevăzute de la art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care se reține că în mod legal au stabilit TVA aferentă acestor vânzări.

Urmare celor precizate anterior se reține că petentul a realizat tranzacții imobiliare care au caracter de continuitate, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în

scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoare adăugată aferentă vânzărilor și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Din analiza celor 20 de **tranzacțiilor imobiliare** efectuate pe perioada anilor 2007-2009, se reține faptul că **persoana fizică X** a încasat suma de **X lei, desfășurând astfel o activitatea din care a obținut venituri cu caracter de continuitate.**

Având în vedere cele precizate anterior, se reține faptul că cele două condiții impuse de art. 141 și 152 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au fost îndeplinite, fapt pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată.**

3. Referitor la susținerea contestatorului conform căruia nu este legală încadrarea ca operațiuni impozabile a vânzărilor de apartamente rezultate prin amenajarea șarpantelor construite, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât, așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, persoana fizică a desfășurat activitate economică cu caracter de continuitate, vânzând apartamente noi, pe care le-a construit prin mansardarea unor blocuri de locuit.

În fapt, petentul precizează că, așa cum rezultă din obiectul autorizațiilor de construire, a fost autorizat pentru executarea de șarpante cu amenajare de mansarde și nu de supraezajare sau extindere clădire.

De asemenea, menționează că **șarpanta** este definită ca fiind un „acoperiș” și că are rolul de a asigura protecția împotriva fenomenelor meteorologice, protecție termică și fonică a locuinței.

Potentul susține că apartamentele amenajate în șarpantele mansardate care au fost construite și vândute nu pot fi încadrate în categoria „construcție nouă” sau „parte din construcție” deoarece, așa cum este definită la art. 141 alin. 2 lit.f Teza II, din Legea nr. 571/2003, structura, natura sau destinația blocurilor de locuințe pe care s-au construit aceste mansarde nu au fost modificate, iar costul acestor amenajări, exclusiv taxa, nu se ridică la 50% din valoarea de piață a blocului, ulterior supraetajării, pentru a fi supusă la plata TVA.

Totodată, susține că prin mansardare se transformă spațiul dintre acoperiș și ultimul nivel al blocului, ulterior, construirii șarpantei, iar prin această transformare – efectuată la un bloc cu patru etaje este mai mult evident că, costul apartamentelor construite la mansarde nu depășește 50% din valoarea blocului întreg așa cum se dovedește cu raportul de evaluare a șarpantei mansardă pe care a construit-o la blocul X din str. X din Suceava, din care rezultă că valoarea șarpantei mansardate reprezintă 16% din valoarea blocului.

Referitor la susținerea contestatorului că mansardarea nu se încadrează în categoria construcției noi și nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f din Codul fiscal, unde se precizează că scutirea de TVA nu se aplică **pentru livrarea unei construcții noi**, pe motiv că lucrările de construcții de șarpante mansardate sunt considerate de către autoritățile competente ca fiind lucrări de reabilitare termică, acordul de a amenaja spații de locuit destinate vânzării fiind obținut ca și compensare pentru investitorul care reface fațadele și reabilitează termic blocurile și că șarpanta este definită ca fiind un „acoperiș”, care are rolul de a asigura protecția împotriva fenomenelor meteorologice, protecție termică și fonică a locuinței, nu poate fi reținută, întrucât, asa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, persoana fizică a construit

apartamente prin mansardarea unor blocuri de locuit, apartamente pe care apoi le-a vândut.

Totodată, prin adresa nr. X/26.02.2010 emisă de Inspectoratul Teritorial în Construcții Nord Est Direcția Județeană de Control în Construcții Suceava, transmisă ca răspuns la adresa Activității de Inspecție Fiscală nr. X din 26.02.2010, se fac următoarele precizări:

„1. Orice fel de lucrări de construcții prin care se intervine în timp asupra unei construcții existente, altele decât cele prevăzute în documentația de execuție autorizată inițial pentru realizarea construcției respective și având ca scop repararea, reconstruirea, modificarea, transformarea, modernizarea, reamenajarea și extinderea ei, sunt lucrări de construcții noi, ce pot fi executate numai în baza unei autorizații de construire.

2. Execuția mansardelor locuibile peste terasele blocurilor de locuințe existente, reprezintă generic o intervenție în timp asupra acestor blocuri, dar execuția acestor lucrări, nu este generată de necesitatea menținerii construcțiilor existente la nivelul cerințelor de calitate inițiale, ca lucrări de întreținere sau refacere datorită degradărilor sau uzurii normale, ci sunt lucrări noi care au ca scop schimbarea capacității funcționale cu menținerea sau îmbunătățirea nivelului de calitate inițial al construcției, cât și a funcțiunii ei.

3. O mansardă locuibilă, nu poate fi realizată decât pe o structură nouă, ancorată cât mai organic în structura clădirii vechi, astfel încât rezultă în final o clădire a cărei structură de rezistență, cuprinde un nivel suplimentar celei inițiale și implicit, având o nouă volumetrie, o nouă suprafață locuibilă, iar structural, încărcată cu sarcini diferite.

(...)

5. Mansardele realizate peste terasele blocurilor de locuințe, se încadrează și în prevederile art. 141 alin. 2 lit. f, paragraful 4.0 din Codul Fiscal, care menționează faptul că o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată, astfel încât structura sau destinația sa au fost transformate. Nu se poate aprecia că o construcție la care s-a adăugat un nivel, are aceeași structură cu cea inițială, indiferent de natura structurii nivelului adăugat, care poate fi identică sau diferită de natura structurii inițiale.”

Având în vedere cele precizate anterior, se reține faptul că orice fel de lucrări de construcții prin care se intervine în timp asupra unei construcții existente, având ca scop repararea, reconstruirea, modificarea, transformarea, modernizarea, reamenajarea și extinderea ei, reprezintă lucrări de construcții noi, care se încadrează și în prevederile art. 141 alin. 2 lit. f, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

În drept, la art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada respectivă, se prevede că:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale menționate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoanele fizice respective dobândesc calitatea de persoane impozabile.

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

La **art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada supusă verificării, se prevede că:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: [...]

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi**, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele: [...]

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

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

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

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

Din cele prezentate rezultă că **PERSOANA FIZICĂ X** a desfășurat activități economice, din vânzări de apartamente noi construite de contestator prin mansardarea unor blocuri de locuit și vânzarea unor case de locuit, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care datorează taxa pe valoarea adăugată, având obligația înregistrării de plătitor de TVA.

Din textele de lege ce au fost menționate s-a reținut că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând însă situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Având în vedere cele prezentate, rezultă că susținerile contestatorului nu pot fi reținute, drept pentru care urmează a se **respinge cererea pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.**

4. Referitor la susținerile contestatorului privind nerespectarea drepturilor contribuabilului și a codului de procedură fiscală, pentru determinarea corectă a bazei impozabile, respectiv modul eronat de calcul al TVA prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului final de vânzare, cauza supusă soluționării este dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.12.2007-04.11.2009, TVA se putea calcula prin aplicarea procedurii sutei mărite, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că prețul de vânzare include și taxa pe valoare adăugată.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, la data de 31.10.2007, contestatorul a depășit plafonul de scutire, devenind astfel plătitor de TVA începând cu 01.12.2007.

Întrucât persoana fizică urma să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA începând cu data de 01.12.2007, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de **X lei**, aferentă tranzacțiilor efectuate în perioada **14.12.2007-04.11.2009** în sumă de **X lei**, la nivelul taxei pe care contribuabilul ar fi trebuit să o colecteze pentru perioada respectivă, prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de **X lei**, reprezentând contravaloarea bunurilor prevăzută în contractele de vânzare cumpărare.

Referitor la susținerile contestatorului privind stabilirea bazei de impunere pentru valoarea adăugată, sunt incidente prevederile **art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată, unde se prevede că:

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

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

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

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

Conform **art. 140 alin. (1) și alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările aplicabile pentru perioada verificată,

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

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

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Conform **art. 137 alin. (2)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

„(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”.

Din textele de lege menționate se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Conform documentelor existente la dosar, contestatorul, cu toate că avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, nu și-a îndeplinit această obligație și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările efectuate, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19% asupra bazei impozabile, respectiv s-a solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data până la care nu au fost respectate prevederilor legale, rezultând o TVA necolectată de **X lei**.

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru vânzările efectuate taxa pe valoarea adăugată datorată de contribuabil prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra bazei impozabile în sumă de **X lei**, rezultând o TVA de **X lei**.

În ceea ce privește susținerea petentului, *conform căruia stabilirea TVA-ului s-a efectuat prin aplicarea cotei de taxă asupra prețului de vânzare specificat în contractul*

de vânzare cumpărare cu toate că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție contracte de vânzare cumpărare din care rezultă că prețul final plătit de cumpărător este preț final și include toate taxele, acestea nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa după cum rezultă din textele de lege ce au fost menționate, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că persoana fizică nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor respective prin utilizarea cotei de 19%, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, **la data vânzării mărfurilor, prețul acestora nu putea include și taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care persoana fizică nu se înregistrase ca plătitor de TVA**, necolectând taxa pe valoarea adăugată pentru vânzările efectuate, aceasta necomportându-se ca plătitor de TVA.

De asemenea, se constată faptul că pentru tranzacțiile respective nu s-au emis facturi, ci s-au încheiat contracte de vânzare cumpărare în care nu s-a prevăzut că prețul include și TVA.

Conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873 din 12 aprilie 2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 „**în interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:**

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

1. **părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau**
2. **părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.**

b) **prin aplicarea procedeeului sutei mărite** [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

Conform prevederilor menționate, în situația în care în contractele de vânzare cumpărare părțile nu au convenit nimic, cu privire la TVA, atunci cota se aplică la prețul de livrare.

Din contractele de vânzare cumpărare existente la dosarul cauzei, rezultă că părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.

Față de cele prezentate, rezultă că, în cazul în speță, nu se poate aplica procedeele sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, întrucât prețul de vânzare nu include și taxa pe valoarea adăugată, persoana fizică necomportându-se ca plătitor de TVA în perioada respectivă, iar în contractele încheiate nu s-a convenit nimic, cu privire la TVA.

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

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

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

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

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

În ceea ce privește susținerea contestatorului că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere aplicarea cotei reduse de 5%, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât persoana fizică contestatoare nu demonstrează cu documente că a efectuat vânzări de locuințe care întrunesc condițiile prevăzute de Codul fiscal pentru aplicarea cotei de TVA de 5%.

La art. 140 alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele:

„(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:[...]

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată,

achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. [...] Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nici o locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primărie în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.

(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 23, prevede următoarele:

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

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii. [...]

(9) Pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru locuințele prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.”

Din textele de lege menționate se reține că, pentru aplicarea cotei redusă de 5% , cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Totodată, rezultă că aplicarea cotei de TVA de 5% se aplică doar pentru anumite categorii de persoane și în anumite condiții, prevăzute expres de Codul fiscal, iar

contestatorul nu demonstrează că a efectuat astfel de vânzări de imobile care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea acestei cote reduse.

Având în vedere cele prezentate, documentele aflate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie fiscală, se reține că taxa pe valoarea adăugată a fost calculată de organele de inspecție fiscală conform prevederilor legale, drept pentru care urmează a se respinge contestația formulată de **persoana fizică X pentru TVA în sumă de X lei, ca neîntemeiată.**

5. Referitor la accesoriile în sumă de X lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă petenta datorează aceste accesorii în condițiile în care prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru creanța fiscală principală care le-a generat.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică X datorează o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de X lei și majorări de întârziere aferente de X lei, pentru perioada 26.01.2008 – 09.04.2008.

Contestatorul susține că la calculul debitului și al majorărilor nu s-a ținut cont de ansamblul prevederilor de natură fiscală.

În drept, pentru perioada 27.10.2008-10.03.2010 sunt aplicabile prevederile **art. 119 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

„Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. [...]

Art. 120

Majorări de întârziere

(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.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că majorările de întârziere și dobânzile se datorează în cazul neachitării în termen a obligațiilor de plată și se calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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 imediatX 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 prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 28 alin. 1 și 2, art. 85, art. 77¹ alin. 1, art. 126 alin. 1, art. 127, art. 28 alin. 1 și 2, art. 125 alin. 18 și 21, art. 128, art. 153, art. 152, art. 141 alin. 2, alin. 137 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 3.1 62 alin. 2, din Hotărârea nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicarea a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, precum prevederile Ordinului 1873/12.04.2011 din 12 aprilie 2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011, art. 119 și 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE :

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 20.04.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 09.04.2010, înregistrat sub nr. X din 20.04.2010, privind suma de **X lei**, reprezentând:

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

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