

## DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulată de dl.  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr., pentru suma totală de **lei**, reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată;
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată.

Decizia de impunere nr. privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, având la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală nr., a fost emisă de organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice.

Contestația formulată de dl., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr., este considerată depusă în termenul legal, având în vedere prevederile art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de dl..

I. Prin contestația formulată dl. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. de organele de inspecție fiscală, solicitând anularea acesteia. Argumentele invocate de contestatoare sunt următoarele:

Contestatoarea arată că în formularea contestației a avut în vedere următoarele prevederi legale: art. 127 alin.(1) alin.(2), art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 37 alin.(5) date în aplicarea art.141 alin.(2), pct.3 alin.(1) date în aplicarea art.127 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că aceste prevederi au fost citate și utilizate ca argument în stabilirea creanțelor fiscale “ fără a face dovada că ele au fost încălcate” întrucât nu s-au obținut venituri cu caracter de continuitate.

Contestatoarea precizează că așa cum a stabilit organul de control, a avut loc o singură tranzacție înscrisă în Contractul de vânzare cumpărare autentificat la notariat

În data de 07.05.2008 prin care bunurile imobile ( terenuri și construcții începute și nefinalizate) s-au vândut SC, iar transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal a avut ca scop posibilitatea de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor necesare continuării investiției, ea s-a dorit a fi un aport la capitalul social al societății, dar din necunoașterea procedurilor s-a realizat sub forma vânzării.

De asemenea, contestatoarea susține că la stabilirea creanțelor fiscale nu s-a avut în vedere faptul că persoana impozabilă nu este implicit plătitoare de taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, contestatoarea invocă prevederile art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează când are loc înregistrarea în scopuri de TVA precum și prevederile punctului 66 alin. (1) din normele metodologice date în aplicarea acestui articol care precizează data de la care persoana devine plătitoare de de TVA, sugerând că în speță ar fi aplicabile prevederile art.153 alin.(1) lit.b) coroborate cu pct.66 alin.(1) lit.c).

În concluzie, contestatoarea susține că vânzarea bunurilor imobile s-a realizat printr-o singură operațiune neexistând caracterul de continuitate și nici obligația de înregistrare în scopuri de TVA, caz în care legiuitorul nu prevede plata taxei pe valoarea adăugată, precum și faptul că societatea comercială cumpărătoare este înregistrată în scopuri de TVA (colectează și plătește TVA la vânzarea locuințelor către beneficiarul final), solicitând anularea Deciziei de impunere nr. privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, organele de inspecție fiscală, urmare a efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată pentru anul fiscal 2008, au constatat următoarele:

Dl., nu figurează ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit aplicației informatice prin care sunt monitorizați dezvoltatorii imobiliari, dl. a efectuat în anul 2008 o tranzacție cu bunuri imobiliare, în valoare totală de lei.

Din documentele prezentate de persoana fizică dl., respectiv contractul de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr., a rezultat că dl. și soția d-na, vinde SC SRL, înmatriculată la Registrul Comerțului sub nr., CUI reprezentată de dl. , în calitate de împuternicit, imobilele înscrise **în CF**, cu nr. cadastral , constând în teren în strada, în suprafață de mp, de sub și și **în CF**, cu nr. cadastral , constând în teren în strada, în suprafață de mp, de sub și și, împreună cu terenurile descrise mai sus, au fost înstrăinate și construcțiile începute și nefinalizate situate pe aceste terenuri, construcții neintabulate și edificate în baza Autorizației de construire nr., privind executarea lucrărilor de tip – construcții pentru locuințe –construire două corpuri locuințe colective regim P + 4M + M Zona C.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că tranzacția cu bunuri imobiliare, în valoare totală de lei, constând în vânzarea către SC SRL a celor două terenuri precum și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe aceste terenuri, efectuată de persoana fizică dl., îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin. (1) și alin.(2) și prevederile pct.3 alin.(1) din Hotărârea

Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.127 alin.(2). Totodată, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 141 alin.(2) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2008.

Organele de inspecție fiscală, susțin faptul că persoana fizică, dl. realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art.153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. În cauză, organele de inspecție fiscală precizează că sunt aplicabile și prevederile pct.66 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că persoana fizică, prin operațiunile pe care le-a desfășurat a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Datorită faptului că, persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că au avut în vedere faptul că în data de 07.05.2008 a fost autentificat contractul de vânzare - cumpărare, dată la care, intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru determinarea perioadei fiscale au avut în vedere prevederile 156<sup>1</sup> alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul II 2008.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor în sumă de lei, realizate din tranzacția cu bunuri imobile în anul 2008, rezultând suma de lei, prin aplicarea cotei standard de TVA - 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică, pentru obligațiile fiscale suplimentare, datorează majorări de întârziere calculate începând cu ziua următoare scadenței până la data înscrisă în raportul de inspecție fiscală (anexa 1), conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală, consemnează la capitolul „Alte constatări” faptul că, în nota explicativă, persoana fizică a declarat că „în perioada 2006-2009 a efectuat o singură tranzacție imobiliară în valoare de lei, în anul 2008.”

**III.** Luând în considerare, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**Referitor la suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă persoana fizică datorează taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacția efectuată în anul 2008 constând în vânzarea către o societate comercială a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe, în condițiile în care a realizat activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, obținând venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale, fără a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată înainte de realizarea unei astfel de operațiuni.**

**În fapt**, dl., în baza contractului de vânzare – cumpărare, autentificat sub nr., a efectuat în anul 2008, o tranzacție în valoare totală de lei, constând în vânzarea către SC SRL a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând construcții pentru locuințe –construire două corpuri locuințe colective regim P + 4M + M.

Dl., nu figurează ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că tranzacția cu bunuri imobiliare, în valoare totală de lei, constând în vânzarea către SC SRL a celor două terenuri precum și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe aceste terenuri, efectuată de persoana fizică dl., îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin. (1) și alin.(2) și prevederile pct.3 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.127 alin.(2). Totodată, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 141 alin.(2) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2008.

Organele de inspecție fiscală, susțin faptul că persoana fizică, dl., realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art.153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice. În cauză, organele de inspecție fiscală precizează că sunt aplicabile și prevederile pct.66 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizând că persoana fizică, prin operațiunile pe care le-a desfășurat a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Întrucât, persoana fizică nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că au avut în vedere faptul că în data de 07.05.2008 a fost autentificat contractul de vânzare - cumpărare, dată la care, intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Referitor la determinarea perioadei fiscale, s-a avut în vedere

prevederile art. 156<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul II 2008.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor în sumă de lei, realizate din tranzacția cu bunuri imobile în anul 2008, rezultând suma de lei, prin aplicarea cotei standard de TVA - 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică, pentru obligațiile fiscale suplimentare, datorează majorări de întârziere calculate începând cu ziua următoare scadenței până la data înscrisă în raportul de inspecție fiscală (anexa 1), conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada incidentă operațiunilor în cauză:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art. 127 alin.(1), iar livrarea rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127.alin.(2). Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada incidentă cauzei:

„(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.”

La art. 125<sup>1</sup> pct.18-21 din același act normativ, se precizează:

“(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;

19. persoană juridică neimpozabilă reprezintă persoana, alta decât persoana fizică, care nu este persoană impozabilă, în sensul art. 127 alin. (1);

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;

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

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

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

În aplicarea prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, enunțat mai sus, legiuitorul, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la pct.3 alin.(1) stipulează:

“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. [...]”

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, situație în care acestea dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Conform art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

„ (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică

operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

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

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

Potrivit pct. 66 alin.(1) alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

a) data comunicării certificatului de înregistrare, în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. a) și, după caz, alin. (2), (4) sau (5) din Codul fiscal;

[...]

(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, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.

[...] “

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă care este stabilită în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu data comunicării certificatului de înregistrare. De asemenea, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, astfel potrivit art. 147<sup>^</sup>1 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anul 2008:

**„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.”**

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, începând cu 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

Potrivit prevederii legale citate, este scutită de taxa pe valoarea 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 taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare.

În ceea ce privește obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată, în conformitate cu art.150 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Următoarele persoane sunt obligate la plata taxei, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu:

a) persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu excepția cazurilor pentru care clientul este obligat la plata taxei conform prevederilor lit. b)-g);”

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile în România.

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

„(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.”

În ceea ce privește faptul generator și exigibilitatea taxei, potrivit art.134<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător”, iar la art.134<sup>2</sup> alin.(1) din același act normativ:” Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Din Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat la data de 04.01.2010, se reține că dl., a realizat în luna mai 2008, în baza contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr., o tranzacție imobiliară în valoare totală de lei, constând în vânzarea către SC

SRL a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă. Prin urmare, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare, devin persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, întrucât realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, invocând totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, precum și dispozițiile de la pct.B din Nota nr.866013/02.09.2009 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F., potrivit cărora se precizează: „Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale(...) Dacă, de exemplu o persoană construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă ”, prin urmare, persoana fizică dl. se consideră că a realizat activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, obținând venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale.

În opinia legiutorului, nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate reprezintă o activitate economică ci și vânzarea acestora, ambele fiind generatoare de venit.

În consecință, pentru tranzacția imobiliară efectuată în anul 2008, persoana fizică dl. a devenit persoană impozabilă conform prevederilor art. 127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunea efectuată de către aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin(1) din același act normativ.

În calitate de persoană impozabilă dl. avea obligația de a solicita înregistrarea în scop de TVA, la organul fiscal competent, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) din Codul fiscal, conform cărora înregistrarea se efectuează înainte de realizarea unei astfel de operațiuni, iar înregistrarea se consideră valabilă în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.a) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr., se reține că, persoana impozabilă dl. nu a îndeplinit obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, la organul fiscal competent, înainte de realizarea unei astfel de operațiuni; dl. , nefigurând ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului.

Având în vedere faptul că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, respectiv obligația să colecteze și să plătească taxa valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are dreptul să și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activităților economice,

precum și faptul că persoana fizică dl., nu s-a înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, pierde dreptul privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

De asemenea, așa cum s-a precizat anterior, respectiv potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru anul 2008, vânzările de construcții noi, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare tranzacția imobiliară constând în vânzarea a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe, realizată în anul 2008 de persoana fizică dl. este operațiune taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei livrări.

În baza celor prezentate mai sus precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice dl. taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei aferentă tranzacției cu bunuri imobile, constând în vânzarea a două terenuri și a construcțiilor începute și nefinalizate situate pe acestea, reprezentând blocuri de locuințe, efectuată în anul 2008, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

De menționat este faptul că, pentru cauza supusă soluționării, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin, a solicitat Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistența Contribuabililor, Agenția Națională de Administrare Fiscală, cu adresele nr. și nr. (anexate la dosarul cauzei), punctul de vedere referitor la caracterul de continuitate al veniturilor obținute de persoana fizică în cazul vânzării printr-o singură tranzacție a unor blocuri de locuințe nefinalizate și a terenurilor aferente, precum și cu privire la obligația acestei persoane fizice de a se înregistra în scop de TVA.

Cu adresa nr., înregistrată la D.G.F.P. sub nr. (anexată la dosarul cauzei), Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comunică:

“ În ce privește caracterul de continuitate al veniturilor obținute de o persoană fizică în cazul vânzării printr-o singură tranzacție a unor blocuri de locuințe nefinalizate și a terenurilor aferente, precizăm că în speță sunt aplicabile dispozițiile adresei nr. și ale Notei anexate acestei adrese, emise de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F.[...]

Referitor la obligația persoanei fizice, care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere, de a solicita înregistrarea în scop de TVA la organul fiscal competent, precizăm că în această situație sunt incidente prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, potrivit cărora înregistrarea se efectuează înainte de realizarea unei astfel de operațiuni, iar înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă în conformitate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.a) din Normele metodologice pentru aplicarea art.153 din Codul fiscal. [...]

De asemenea, cu adresa nr. (anexată la dosarul cauzei), Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, a solicitat Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistența Contribuabililor, Agenția

Națională de Administrare Fiscală, lămuriri suplimentare la speța prezentată în adresa nr., privind taxarea sau netaxarea cu TVA a acestei operațiuni.

Cu adresa nr., înregistrată la D.G.F.P. sub nr. (anexată la dosarul cauzei), Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comunică că în conformitate cu prevederile legale aplicabile în anul 2008, respectiv art.127 alin.(2), teza a doua din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.3 alin.(1) din Normele metodologice aferente acestui articol, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.66 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, date în aplicarea art.153 din Codul fiscal, precizările de la pct. B din Nota nr.866013/2009 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală și “având în vedere că cele două blocuri de locuințe construite de persoana fizică nu pot fi calificate ca și locuințe proprietate personală ori ca bunuri folosite de aceasta în scopuri personale, blocuri pe care de altfel le-a și vândut neterminat în anul 2008, precizăm că operațiunea descrisă în adresa dvs. nr. constituie, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, operațiune taxabilă, chiar dacă a fost realizată printr-o singură tranzacție.”

Ținând cont de cele enunțate, în prezenta decizie, argumentul contestatoarei referitor la faptul că “vânzarea bunurilor imobile s-a realizat printr-o singură operațiune neexistând caracterul de continuitate și nici obligația de înregistrare în scopuri de TVA, caz în care legiuitorul nu prevede plata taxei pe valoarea adăugată”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

De asemenea, nu poate fi reținut în cauză, nici invocarea prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin.(1) lit.c) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât depășirea plafonului de scutire intervine după derularea tranzacției imobiliare, ori în speță persoana fizică construiește blocurile de locuințe (de altfel nefinalizate) în vederea vânzării, obligația înregistrării în scop de TVA intervine în momentul în care intenționează să desfășoare astfel de operațiuni. În același sens sunt și precizările Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistența Contribuabililor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală transmise cu adresa nr., înregistrată la D.G.F.P. sub nr..

**Referitor la majorările de întârziere în sumă de lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că, în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de lei cu titlu de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”.

Pentru considerentele menționate mai sus și în baza [125^1](#) pct.18-21, art.126 alin. (1), art. 127 alin.(1) alin.(2), art.[134^1](#) alin.(3), art.134^2 alin.(1), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.[147^1](#) alin.(1), art.150 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(1) lit.a) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.3 alin.(1), pct.66 alin.(1) alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## ***DECIDE***

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică dl. împotriva deciziei de impunere nr., pentru suma totală de **lei**, reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată;
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată.