

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../10.01.2012 înregistrată la direcție sub nr.../10.01.2012, asupra contestației formulate de **doamna X** cu domiciliul în ..., având CNP

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ...4/30.12.2011, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere 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 de Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.... în data de 31.10.2011 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data transmiterii Deciziei de impunere 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 nr...., respectiv data de 05.12.2011 și de data depunerii contestației la organul emitent al actului atacat, respectiv data de 30.12.2011, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe contestație de către organul fiscal.

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

I. Persoana fizică X din ... contestă Decizia de impunere nr.../31.10.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr.../31.10.2011 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală prin care i-au fost stabilite de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, solicitând admiterea contestației și desființarea în întregime a actului administrativ fiscal atacat, obligând organele de inspecție fiscală să emită o nouă decizie de impunere în care să stabilească corect baza de impozitare și obligațiile fiscale aferente acesteia.

Petenta motivează că în perioada 10.10.2011 – 31.10.2011 o echipă de inspecție fiscală a efectuat o inspecție fiscală, verificând tranzacțiile efectuate de dânsa în perioada 10.12.2008 – 31.08.2011 fără a i se aduce la cunoștință faptul că activitatea sa va fi supusă unei inspecții fiscale, deși organele de inspecție fiscală susțin că ar fi încercat să o anunțe cu privire la inspecția desfășurată atât prin poștă, cât și prin deplasare la domiciliu, fără a putea fi contactată, inspecția fiind făcută în baza datelor furnizate de notarii publici care au autentificat tranzacțiile imobiliare.

Petenta nu a primit nici adresele nr.../30.09.2011, nr.../12.10.2011 și nr.../21.10.2011, neputând furniza informații care ar fi dus la un alt rezultat al controlului.

Pe baza actelor obținute de la notari și unele instituții ale statului, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2008, petenta a achiziționat o construcție veche pe care a transformat-o obținând mai multe apartamente pe care le-a vândut în perioada 2009 – 2011, tranzacțiile efectuate reprezentând activitate economică în sensul definit de art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că acestea reprezintă livrări de bunuri imobiliare în sensul art.128 alin.(1) și (2) și intra în sfera operațiunilor impozabile potrivit art.126 alin.(1) din același act normativ, întrucât obiectul vânzării l-ar reprezenta parti dintr-o construcție nouă, conform asimilării făcute prin art.142 alin.(2) lit.f) pct.4 din același act normativ.

Cu privire la baza de impunere, organele de inspecție fiscală considera că din valoarea totală a vânzărilor de ... lei pentru suma de ... lei reprezentând vânzări efectuate în perioada august - septembrie 2009, petenta beneficiază de scutirea specială prevăzută de art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru vânzările efectuate în luna octombrie 2009 în suma de ... lei beneficiază de scutire conform art.152 alin.(6) din același act normativ.

Organele de inspecție fiscală consideră că petenta a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 10.10.2009 potrivit art.152 alin.(6) din Codul fiscal și pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele

de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel incat pentru veniturile realizate in perioada noiembrie 2009 - august 2011 din suma totala de ... lei, petenta ar datora bugetului de stat suma de ... lei cu titlu de TVA, pentru care s-au calculat majorări de intarziere in suma de ... lei si penalități in suma de ... lei.

Aceleași argumente de fapt si de drept au fost reluate in decizia de impunere, suma totala de plata la care petenta a fost obligată fiind de ... lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală prezentate anterior, petenta consideră decizia de impunere atacata prin prezenta ca nelegală și netemeinică pentru următoarele considerente:

1. Împrejurarea ca nu a primit avizul de inspecție fiscală si adresele la care se face referire in raportul de inspecție fiscală releva faptul ca inspecția fiscală s-a desfășurat cu încălcarea prevederilor art.101 și art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, încălcându-i-se în același timp dreptul de a fi informată, drept consacrat prin art.107 alin.(1) din același act normativ.

2. Stabilirea bazei de impozitare si a obligației de baza - TVA de plata în sumă de ... lei s-a făcut cu încălcarea următoarelor prevederi ale legislației fiscale:

a) Cu privire la calitatea de persoana impozabila:

Conform art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal este considerata persoana impozabila orice persoana "care desfășoară de o maniera independenta ... activitate economica de natura celor prevăzute la alin.(2)" respectiv de producători, comercianți sau prestatori de servicii fiind asimilate acestora si "exploatarea bunurilor corporale si necorporale in scopul obținerii de venituri cu **caracter de continuitate**", noțiune ce urma a fi definita in normele de aplicare si care de fapt nu a fost definita nici pana la aceasta data.

Drept urmare, petenta consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat-o persoană impozabilă.

b) Cu privire la aprecierea obiectului tranzacțiilor:

Organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile art.141 alin.(2) lit.f) pct.4 din Codul fiscal. Din conținutul acestuia reiese ca livrarea de construcții sau parti din construcții si a terenurilor pe care sunt construite sunt scutite de TVA. Depășindu-și atribuțiile, organele de inspecție fiscală au aplicat abuziv prevederile din textul de lege care tratează excepția de la aceasta regulă, apreciind ca prin modificările aduse la construcția veche cumpărata de petentă, aceasta ar fi devenit una noua.

Față de cele arătate la pct.1 și 2, petenta consideră că atât calitatea de plătitor de TVA, baza de impozitare si obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere au fost stabilite cu încălcarea prevederilor legale, motiv pentru care solicită anularea în întregime a deciziei atacate, constatând că tranzacțiile efectuate sunt scutite de TVA și nu are calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

3. În subsidiar, în situația în care nu va fi admisă cererea de anulare integrala a actului administrativ fiscal, petenta solicită să constatăm că deși organele de inspecție fiscală cunoșteau că pentru menținerea si consolidarea vechii construcții a făcut achiziții de materiale, lucrări de construcții montaj si diverse prestări servicii pentru care deține facturi fiscale, nemanifestându-și rolul activ pentru stabilirea corectă a situației de fapt, obligație consacrată de Codul de procedura fiscală în sarcina organelor fiscale, încheind actul fără a i se acorda dreptul de deducere conform prevederilor legale pentru taxa pe valoarea adăugată deductibila aferenta achizițiilor făcute asa cum se prevede la pct.62 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, in forma in vigoare in anul 2009, la data la care organul fiscal apreciază ca ar fi devenit persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

În subsidiar, față de cele arătate la punctul 3 din prezenta contestație, petenta solicită anularea integrală a deciziei de impunere contestate și efectuarea unei alte verificări de către o altă echipă de inspecție fiscală care să stabilească corect și legal obligațiile fiscale datorate.

II. Prin Decizia de impunere nr.../31.10.2011 contestată care a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../31.10.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, au reținut următoarele:

La „Motivul de fapt” se precizează faptul că inspecția fiscală a fost inițiată în data de 10.10.2011 și s-a desfășurat în perioada 10.10.2011 – 31.10.2011.

În acest sens s-a transmis adresa nr....0/30.09.2011, prin care doamna X a fost informată că face obiectul unei inspecții fiscale, având ca obiectiv tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008 – 31.08.2011.

În perioada 03.10.2011 – 06.10.2011 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul doamnei X din ..., la ore diferite, nereușind să fie contactată, în acest sens s-a întocmit Procesul verbal nr.... din data de 10.10.2011, anexă la raport.

Organele de inspecție fiscală au revenit cu adresele nr.../12.10.2011 și nr.../21.10.2011, prin care doamna X a fost invitată să se prezinte la sediul organului fiscal în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, cu actele și documentele privind tranzacțiile efectuate (contracte de cumpărare, contracte de vânzare, contracte de schimb, documentație cadastrală, planul de amplasament și delimitare a bunului imobil, certificat de urbanism).

Urmare a demersurilor efectuate, doamna X nu s-a prezentat la organul fiscal și pe cale de consecință s-a solicitat de la notarii publici care au depus declarația "208", de la O.C.P.I. și Primăria ..., informații cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2008 - 31.08.2011 (contracte de cumpărare, contracte de vânzare, autorizație de construire, acte de dezmembrare), astfel:

- cu adresa nr.../12.10.2011 către B.N.P. ...;
- cu adresa nr.../18.10.2011 către B.N.P. ...;
- cu adresa nr.../25.10.2011 către B.N.P. ...;
- cu adresa nr.../12.10.2011 către O.C.P.I.;
- cu adresa nr.../12.10.2011 către Primăria

Cap.III – "Constatări privind obligațiile reprezentând taxa pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare", cuprinde:

Reglementare legala:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal;
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Perioada supusă controlului:

- 01.01.2008 – 31.08.2011 conform art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

Procedurile și metodele inspecției fiscale au fost aplicate în conformitate cu art.97 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Inspecția s-a desfășurat pe baza declarațiilor "208" depuse la A.F.P. de către notarii publici și a documentelor puse la dispoziție de către Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Primăria ... (contracte de vânzare cumpărare, acte de dezmembrare teren, autorizație de construire).

În urma analizei acestor documente, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2008 - 31.08.2011, s-au efectuat următoarele tranzacții:

În data de 10.12.2008 doamna X a cumpărat conform Contractului de vânzare cumpărare nr.../10.12.2008 un imobil situat în intravilanul municipiului Piatra Neamț, str.Siret nr.18, în valoare de ... lei, constând în suprafață de ... mp teren curți construcții, împreună cu un bloc de locuințe P+1, având un număr de ... camere în suprafață construită la sol de ... mp.

Imobilul a fost cumpărat în scopul vânzării și obținerii de venituri având caracter de continuitate. În acest sens s-a procedat la transformarea imobilului, modificând structura, natura și destinația. Conform proiectului inițial de intrare în legalitate care a stat la baza emiterii Autorizației de construire nr.../12.11.2007, a Autorizației de construire nr...4/27.01.2010, a Procesului verbal de recepție a lucrărilor nr.../29.01.2010, a Actului de dezmembrare nr.../15.02.2010, modificările constau în:

Compartimentarea subsolului, schimbarea destinației celor 2 spații comerciale de la parter în apartamente (renunțarea la terasă , accese și firmele luminoase ale spațiului comercial), amenajarea podului rezultând mansarda 2 ca spațiu de locuit, modificarea finisajelor exterioare.

Funcțional rezultat: subsol parțial 18 boxe și coridoare, parter 8 apartamente din care 3 apartamente cu 2 camere și cinci apartamente cu o cameră, circulații.

Etajul 1 – 8 apartamente din care: 3 apartamente cu 2 camere și cinci apartamente cu 1 cameră, circulații. Mansarda – 1 + 2 – 8 apartamente tip duplex din care 3 apartamente cu 4 camere și 5 apartamente cu 2 camere, circulații.

Sistemul constructiv al blocului și lucrări executate: infrastructura fundației continuie din b/s, pereți exteriori la subsol din b, pereți interiori structurali de la subsol din zidărie de cărămidă cu centuri și planșeu peste subsol din b/a, suprastructura-pereți structurali din zidărie de cărămidă cu centuri din ba, planșee peste parter și etaj 1, din b/a, scara între subsol parter și etaj 1 din b/a, scări elicoidale pe structură din lemn pentru fiecare apartament între mansarda 1 și 2, planșee din lemn peste mansarda 1 și 2, acoperiș tip șarpantă din lemn, balcoane din lamele de b.a., înglobate parțial în zidărie, compartimentarea subsolului cu pereți ușori din bca, compartimentări în mansarda 2 cu pereți ușori din gips carton, realizarea unor goluri noi în zidurile portante cu măsuri de consolidare și închiderea unora cu zidărie bca.

Finisaje exterioare: soclu –placaj piatră, pereți var lavabil de exterior nuanțe de crem roz RAL 1001, maroniu 8002 și maro RAL 8017, tâmplărie din PVC învelioare culoare maro RAL 8017.

Instalații interioare: electrice.

Indicii spațiali: SC – 591,24 mp, SD rezultat – 2335,92 mp, SU rezultat -1658,80 mp și rezultat 868,12 mp, POT - 80,86% , CUT - 3,20 mp, H - MAX -12,43 M, categoria de importanță C.

În perioada 10.12.2008 - 31.08.2011, s-au efectuat tranzacții în valoare totală de ... lei reprezentând vânzări construcții, respectiv apartamente și boxe, din care (anexa nr.1):

- În anul 2008 ... **tranzacție** în valoare de ... **lei (cumpărare imobil);**
- În anul 2009 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei (vânzări apartamente);**
- În anul 2010 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei (vânzări apartamente + boxe);**
- În anul 2011 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei (vânzări apartamente + boxe).**

Tranzacțiile sus menționate (vânzări de apartamente și boxe) reprezintă activitate economică potrivit art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în formele aplicabile în perioada 2009 – 2011.

Prin efectuarea acestor tranzacții definite activitate economică, doamna X devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, potrivit art.127 alin.(1) din Codul Fiscal.

Potrivit art.128 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal aceste tranzacții reprezintă livrări de bunuri imobiliare și intră în sfera operațiunilor impozabile potrivit art.126 alin.(1) din același act normativ.

Imobilul transformat constând în modificarea de structură, compartimentare, schimbare de destinație, lucrări de infrastructură, fundații pereți exteriori și interiori, zidărie de cărămidă cu centuri, planșee peste subsol, suprastructură pereți, centuri din BCA, planșee peste parter și etajul 1, scară subsol, parter, etaj 1, scări elicoidale pentru fiecare apartament, planșee mansardă, acoperiș tip șarpantă, compartimente mansardă balcoane, finisaje exterioare, instalații interioare electrice și sanitare, care a făcut obiectul tranzacțiilor sus menționate, este definit **construcție nouă** în sensul art.141 alin.(2) lit.f) pct.4 din Codul fiscal.

Din total tranzacții efectuate în sumă de ... lei (anexa nr.1),

- suma de ... **lei** reprezintă vânzări efectuate în luna septembrie 2009 scutite de TVA, potrivit art.152 alin.(1) și (2) din Codul fiscal privind plafonul de scutire TVA;

- suma de ... **lei (... lei – ... lei)** reprezintă vânzări efectuate în luna octombrie 2009 pentru care se aplică regim special de scutire potrivit art. 152 alin.(6) din Codul fiscal;

- diferența de ... **lei** reprezintă operațiuni taxabile potrivit art.141 alin.(2) lit.f) care precizează „**că livrarea de construcții sau părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri, sunt scutite de TVA cu excepția: livrările de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile**”, urmare a vânzărilor în sumă de ... lei efectuate în perioada august – septembrie 2009 prin care s-a depășit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei (35.000 euro) prevăzut la art.152 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal.

Urmare a depășirii plafonului de scutire doamna X avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA potrivit art.153 din Codul Fiscal în termen de 10 zile începând cu luna următoare celei în care a depășit plafonul de scutire respectiv 10.10.2009 potrivit art.152 alin.(6) din același act normativ.

Întrucât contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenele legale la control, în baza prevederilor art.152. alin.(6) din Codul Fiscal și pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 în formele aplicabile anilor 2009 – 2010 s-a determinat pentru perioada noiembrie 2009 - august 2011, TVA de plată în sumă de ... lei (anexa nr.1), la nivelul TVA ce trebuia colectată pentru veniturile realizate în această perioadă în sumă de ... lei.

Potrivit prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA în sumă de ... lei au fost calculate accesorii în sumă totală de ... lei, din care majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei (anexa nr.2).

Concluzionând cele constatate mai sus, a fost propusă înregistrarea din oficiu, în scopuri de TVA a doamnei X conform prevederilor art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Raportul de inspectie fiscala, înregistrat la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr.... în data de 31.10.2011 care a stat la baza întocmirii Deciziei de impunere nr.../31.10.2011, organele de inspectie fiscală la punctul 1 **“Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului”** din Cap.IV **“Discuția finală cu contribuabilul”**, au mai precizat următoarele:

Conform prevederilor art.107 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, doamna X a fost invitată prin adresele nr.../30.09.2011, nr.../12.10.2011 și nr.../21.10.2011, neconfirmate de primire pentru discuția finală privind constatările inspectiei fiscale. Organele de inspectie fiscală s-au deplasat în nenumărate rânduri la domiciliul doamnei X care nu a fost găsită.

Din informațiile primite de la vecini rezultă că doamna X este salariată la Liceul ..., unde a fost contactată și invitată la sediul organului de inspectie fiscală pentru a i se prezenta constatările în urma inspectiei fiscale.

Urmare a neprezentării, organele de inspectie fiscală s-au deplasat la Liceul de Informatică unde doamnei X i-au fost prezentate constatările organelor de inspectie fiscale, acordându-i-se în baza prevederilor art.9 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de a-și exprima punctul de vedere asupra acestor constatări.

Doamna X a refuzat să semneze de luare la cunoștință a diferențelor constatate la control, respectiv TVA în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei, să-și prezinte punctul de vedere și să semneze declarația pe proprie răspundere.

Doamna X avea obligația potrivit prevederilor art.106 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *„să colaboreze la constatările stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul desfășurării inspectiei fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării stării de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”*

Pe cale de consecință raportul de inspectie și anexele cuprinzând constatările au fost întocmite fără semnătura de luare la cunoștință a doamnei X.

Comunicarea actului administrativ, respectiv decizia de impunere, raportul de inspectie fiscală și anexele la raport au fost comunicate contribuabilului potrivit art.44 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de petentă, reținem:

Referitor la argumentul petentei referitor la faptul că inspectia fiscală s-a desfășurat cu încălcarea art.101, art.102 și art.107 alin.(1) din Codul de procedură fiscală deoarece nu i s-a adus la cunoștință faptul că activitatea sa va fi supusă unei inspectii fiscale (deși organele de inspectie fiscală susțin că ar fi încercat să o anunțe cu privire la inspectia desfășurată atât prin poștă, cât și prin deplasare la domiciliu, fără a putea fi contactată), aceasta fiind făcută în baza datelor furnizate de notarii publici care au autentificat tranzacțiile imobiliare, motiv pentru care petenta nu a putut furniza informații care ar fi dus la un alt rezultat al controlului, precizăm următoarele:

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

- la art.50 alin.(1)

„Dreptul organului fiscal de a solicita prezența contribuabilului la sediul său

(1) Organul fiscal poate solicita prezența contribuabilului la sediul său pentru a da informații și lămuriri necesare stabilirii situației sale fiscale reale. Odată cu această solicitare, când este cazul, organul fiscal va indica și documentele pe care contribuabilul este obligat să le prezinte.”

- la art.52 alin.(1)

„Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”

- la art.101 alin.(1)

„ Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”

- la art.102 alin.(1)

„ Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”

- la art.105 alin.(1)

„ Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

- la art.106 alin.(1)

„ Obligația de colaborare a contribuabilului

(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

- la art.107 alin.(1)

„ Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.”

Totodată, pentru a determina starea de fapt fiscală, art.7 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. ”

Art.49 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„ Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au procedat astfel:

- în data de 30.09.2011 au transmis adresa nr.... prin care doamna X a fost informată că face obiectul unei inspecții fiscale, având ca obiectiv tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008 – 31.08.2011. Adresa a fost returnată fără confirmare de primire deși agentul poștal a avizat contribuabilul pentru a ridica corespondența (document aflat în copie la dosarul cauzei).

În perioada 03.10.2011 – 06.10.2011 organele de inspecție fiscală s-au deplasat la domiciliul doamnei X din ..., la ore diferite, nereușind să fie contactată, în acest sens au întocmit Procesul verbal din data de 06.10.2011 și Procesul verbal nr.... din data de 10.10.2011.

Organele de inspecție fiscală au revenit cu adresele nr.../12.10.2011 și nr.../21.10.2011, prin care doamna X, în baza prevederilor art.50 și art.52 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a fost invitată să se prezinte la sediul organului fiscal în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, cu actele și documentele privind tranzacțiile efectuate (contracte de cumpărare, contracte de vânzare, contracte de schimb, documentație cadastrală, planul de amplasament și delimitare a bunului imobil, certificat de urbanism). Adresele au fost returnate fără confirmare de primire deși agentul poștal a avizat contribuabilul pentru a ridica corespondența (documente aflate în copie la dosarul cauzei).

Urmare a demersurilor efectuate, doamna X nu s-a prezentat la organul fiscal și pe cale de consecință s-a solicitat de la notarii publici care au depus declarația "208", de la O.C.P.I. și Primăria ..., informații cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2008 - 31.08.2011 (contracte de cumpărare, contracte de vânzare, autorizație de construire, acte de dezmembrare).

Pentru a putea purta discuția finală, conform prevederilor art.107 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, doamna X a fost invitată prin Înștiințările pentru discuția finală nr.../26.10.2011 și nr.../28.10.2011 pentru discuția finală privind constatările inspecției fiscale. Organele de inspecție fiscală s-au deplasat din nou la domiciliul doamnei X, nereușind să fie contactată, în acest sens întocmind Procesul verbal din data de 28.10.2011.

Din informațiile primite de la vecini, organele de inspecție fiscală au aflat că doamna X este salariată la Liceul ..., unde a fost contactată și invitată la sediul organului de inspecție fiscală pentru a i se prezenta constatările în urma inspecției fiscale.

Urmare a neprezentării, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la Liceul de Informatică unde doamnei X i-au fost prezentate constatările organelor de inspecție fiscale, acordându-i-se în baza prevederilor art.9 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de a-și exprima punctul de vedere asupra acestor constatări.

Doamna X a refuzat să semneze de luare la cunoștință a diferențelor constatate la control, respectiv TVA în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei, să-și prezinte punctul de vedere și să semneze declarația pe proprie răspundere, încălcând astfel prevederile art.106 din Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentul petentei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece:

- nu s-a prezentat pentru ridicarea de la poștă a corespondenței emisă de organele de inspecție fiscală, deși a fost avizată de agentul poștal, prin care era înștiințată că face obiectul inspecției privind tranzacțiile imobiliare și invitată la sediul organului fiscal cu actele și documentele referitoare la tranzacțiile imobiliare;

- la finalizarea inspecției fiscale a refuzat să se prezinte la sediul organului fiscal pentru discuția finală și prezentarea constatărilor inspecției fiscale, iar în urma prezentării organelor de inspecție fiscală la locul de muncă al petentei (Liceul ...), aceasta a refuzat și să semneze de luare la cunoștință a celor stabilite de organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția Generală a Finanțelor Publice urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../31.10.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008 – 31.08.2011, persoana fizică X datorează suma ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care a desfășurat operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.../31.10.2011 au constatat că în perioada 01.01.2008 – 31.08.2011, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare, după cum urmează:

- în anul 2008 ... **tranzacție** în valoare de ... **lei** reprezentând **cumpărare imobil**;
- în anul 2009 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei** reprezentând **vânzări apartamente**;
- în anul 2010 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei** reprezentând **vânzări apartamente și boxe**;
- în anul 2011 ... **tranzacții** în valoare de ... **lei** reprezentând **vânzări apartamente și boxe**.

Tranzacțiile efectuate de doamna X constând în vânzări de apartamente și boxe reprezintă activitate economică așa cum este definită la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta devenind persoană impozabilă din punct de vedere al TVA potrivit art.127 alin.(1) din același act normativ.

Potrivit art.128 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal aceste tranzacții reprezintă livrări de bunuri imobiliare și intră în sfera operațiunilor impozabile conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

Tranzacțiile efectuate de doamna X în sumă totală de ... **lei** se compun din:

- suma de ... **lei** reprezintă vânzări efectuate în lunile august și septembrie 2009 scutite de TVA, potrivit art.152 alin.(1) și (2) din Codul fiscal privind plafonul de scutire TVA;
- suma de ... **lei (... lei – ... lei)** reprezintă vânzări efectuate în luna octombrie 2009 pentru care se aplică regim special de scutire potrivit art. 152 alin.(6) din Codul fiscal;
- diferența de ... **lei** reprezintă operațiuni taxabile potrivit art.141 alin.(2) lit.f) care precizează **„că livrarea de construcții sau părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri, sunt scutite de TVA cu excepția: livrările de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile”**, urmare a vânzărilor în sumă de ... lei efectuate în perioada august – septembrie 2009 prin care s-a depășit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei (35.000 euro) prevăzut la art.152 alin.(1) și (2) din Codul Fiscal.

Urmare a depășirii plafonului de scutire doamna X avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA potrivit art.153 din Codul Fiscal în termen de 10 zile începând cu luna următoare celei în care a depășit plafonul de scutire, respectiv 10.10.2009 potrivit art.152 alin.(6) din același act normativ.

Întrucât petenta nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenele legale la control, în baza prevederilor art.152. alin.(6) din Codul Fiscal și pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 în formele aplicabile anilor 2009 – 2011 s-a determinat pentru perioada noiembrie 2009 - august 2011, TVA de plată în sumă de ... **lei**, la nivelul taxei pe valoarea adăugată ce trebuia colectată pentru veniturile realizate în această perioadă în sumă de ... **lei**.

Petenta nu este de acord cu măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală din decizia de impunere atacată, pentru următoarele considerente:

Stabilirea bazei de impozitare și a obligației de plată stabilită suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei s-a făcut cu încălcarea următoarelor prevederi ale legislației fiscale:

a) Cu privire la calitatea de persoana impozabilă:

Conform art.127 alin.(1) și (2) din Codul fiscal este considerată persoana impozabilă orice persoană "care desfășoară de o manieră independentă ... activitate economică de natura celor prevăzute la alin.(2)" respectiv de producători, comercianți sau prestatori de servicii fiind asimilate acestora și "exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu **caracter de continuitate**", noțiune ce urma să fie definită în normele de aplicare și care de fapt nu a fost definită nici până la această dată.

Drept urmare, petenta consideră că în mod greșit organele de inspecție fiscală a considerat-o persoană impozabilă.

b) Cu privire la aprecierea obiectului tranzacțiilor:

Organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile art.141 alin.(2) lit.f) pct.4 din Codul fiscal. Din conținutul acestuia reiese ca livrarea de construcții sau parti din construcții si a terenurilor pe care sunt construite sunt scutite de TVA. Depășindu-și atribuțiile, organele de inspecție fiscală au aplicat abuziv prevederile din textul de lege care tratează excepția de la aceasta regulă, apreciind ca prin modificările aduse la construcția veche cumpărata de petentă, aceasta ar fi devenit una noua.

Față de cele arătate la pct.a) și b), petenta consideră că atât calitatea de plătitor de TVA, baza de impozitare si obligațiile fiscale stabilite prin decizia de impunere au fost stabilite cu încălcarea prevederilor legale, motiv pentru care solicită anularea în întregime a deciziei atacate, constatând că tranzacțiile efectuate sunt scutite de TVA și nu are calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

c) În subsidiar, în situația în care nu va fi admisă cererea de anulare integrala a actului administrativ fiscal, petenta solicită să constatăm că deși organele de inspecție fiscală cunoșteau că pentru menținerea si consolidarea vechii construcții a făcut achiziții de materiale, lucrări de construcții montaj si diverse prestări servicii pentru care dețin facturi fiscale, nemanifestându-și rolul activ pentru stabilirea corectă a situației de fapt, obligație consacrată de Codul de procedura fiscală în sarcina organelor fiscale, încheind actul fără a i se acorda dreptul de deducere conform prevederilor legale pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferenta achizițiilor făcute așa cum se prevede la pct.62 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, in forma in vigoare in anul 2009, la data la care organul fiscal apreciază ca as fi devenit persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

În concluzie, petenta solicită anularea integrală a deciziei de impunere contestate și efectuarea unei alte verificări de către o altă echipă de inspecție fiscală care să stabilească corect și legal obligațiile fiscale datorate.

În drept,

Potrivit prevederilor **art.126 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

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

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

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

Potrivit **art.127 alin.(1) și (2)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

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

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

Prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal sunt completate de pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

(...)

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”

Referitor la înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b,) și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

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

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

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

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.”

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(...)

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de

10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prevederile art.152 alin.(6) din Codul fiscal sunt completate de pct.62 alin.(2) lit.a) și alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală 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 perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă.

(...)

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

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

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

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

Art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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.”

Referitor la calculul accesoriilor, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- **la art.120 alin.(1)**

„(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Dupa data de 01.07.2010, respectiv dupa data de 01.10.2010, art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, au fost modificate și au următorul cuprins:

- **art.119 alin.(1)**

„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

- **art.120 alin.(1) și (7)**

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

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- **art.120 alin.(7)**

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

- **art.120^{^1}**

„Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Față de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem:

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

În cazul ce face obiectul prezentului dosar, conform celor enunțate în fapt, în perioada 10.12.2008 – 31.08.2011, doamna X a efectuat un număr de ... de tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei constând în vânzarea de construcții (apartamente și boxe).

Având în vedere principiul de baza al sistemului TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, in sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu acest principiu, se referă la orice fel de tranzactie indiferent de forma juridică, doamna X prin dobândirea bunurilor și apoi vânzarea acestora a realizat o activitate din exploatare a acestor bunuri imobiliare acționând ca atare, de o natură independentă, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul că a efectuat vânzări repetate de construcții noi (apartamente și boxe).

Astfel, pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă, doamna X a **obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice** așa cum sunt ele definite în articolele citate mai sus și a **avut calitatea de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din aceasta, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă, începând cu luna noiembrie 2009.

Ca urmare a faptului că persoana fizică a devenit persoană impozabilă începând cu luna noiembrie 2009, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că pentru tranzacțiile desfășurate în perioada verificată doamna **X datorează cu titlu de TVA de plată suma de ... lei.**

Referitor la motivația petentei că nu are calitate de persoană impozabilă și că nu sunt definite în normele de aplicare noțiunile prevăzute la art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece la pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, sunt prezentate noțiunile prevăzute în Codul fiscal și exemple referitoare la condițiile în care persoana fizică devine persoană impozabilă, legiuitorul precizând clar, prin exemple, când o persoană fizică devine persoană impozabilă și cum se stabilește caracterul de continuitate al activității desfășurate.

Referitor la motivația petentei că este eronată încadrarea tranzacțiilor efectuate ca livrare de bunuri în sfera de aplicare și impozitare din punct de vedere a TVA prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece petenta a achiziționat imobilul în nume propriu (un bloc cu locuințe) și prin investițiile făcute (compartimentarea subsolului în boxe, schimbarea de destinație a celor două spații comerciale de la parter, amenajarea podului în sensul transformării în mansardă ca spațiu de locuit, modificarea finisajelor exterioare, scări elicoidale pentru fiecare apartament, planșee mansardă, acoperiș tip șarpantă, instalații interioare electrice și sanitare) a modificat structura, natura și destinația imobilului, efectuând astfel o activitate economică constând în vânzări de construcții noi (apartamente și boxe), în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la motivația petentei că organele de inspecție fiscală nu au manifestat rolul activ în stabilirea corectă a situației de fapt încheind actul fără a i se acorda dreptul de deducere a TVA cuvenite potrivit pct.62 din HG 44/2004, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece potrivit prevederilor pct.62 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, doamna X are dreptul să ajusteze taxa deductibilă abia în primul decont depus după înregistrarea în scopuri de TVA sau după caz într-un decont ulterior în condițiile prevăzute la art.145 – 149 din Codul Fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de construcții noi (apartamente și boxe), fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de ... lei.**

Referitor la accesoriile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de ... lei, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că în sarcina contestatarii a fost reținut întreg debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, **urmează a se respinge contestația și pentru suma de ... lei,** potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică **X din ...** împotriva Deciziei de impunere nr..../31.10.2011 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma de ... lei, reprezentând:

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

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

Director executiv,