

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Xxxx a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. xxxx/xx.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Xxxx sub nr. xxxx/xx.2010 asupra contestației formulate de

Xxxx
CNP: xxxx
cu domiciliul în xxxx , jud. xxxx și

domiciliul procesual ales: Cabinet Avocat xxxx, jud. xxxx

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. xxxx/xx.2010 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Xxxx formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxx/xx.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Xxxx solicitând anularea acesteia pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând xxxx lei taxa pe valoarea adăugată și xxxx lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxx/xx.2010, respectiv la data de 11.08.2010 potrivit ștampilei registraturii D.G.F.P. a jud. Xxxx.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocat Xxxx, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată; împuternicirea avocațială a fost depusă la data de 19.11.2010, fiind înregistrată la D.G.F.P. a jud. Xxxx sub nr. xxxx, urmare solicitării D.G.F.P. a jud. Xxxx nr. xxxx.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Xxx sub nr. xxxx/xx.2010, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. xxxx/xx.2010 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, invocând următoarele motive:

- petentul nu a desfășurat activități economice de livrare de bunuri cu caracter de continuitate în scopul realizării de venituri, activități economice care să-i confere statut de persoană fizică ce ar datora taxa pe valoarea adăugată, în considerarea motivațiilor prezentate în contestația formulată, astfel:

1. Legalitatea măsurii de plată a taxei pe valoarea adăugată, aferentă unei perioade anterioare

- aplicarea retroactivă a unei legi în ceea ce privește obligarea retroactivă a persoanelor fizice la plata TVA este considerată „un adevărat abuz de drept realizat de către stat, chiar dacă punctul oficial al ANAF – Nota înregistrată sub nr. 866013/02.09.2009 rezultă că persoanele fizice care au efectuat tranzacții imobiliare au obligația plății taxei pe valoarea adăugată, petentul citând normele legale cuprinse în Codul fiscal și Normele de aplicare a Codului fiscal referitor la noțiunile de activitate economică, persoană fizică impozabilă cuprinse în Nota precitată;

1.2 Texte de lege din conținutul cărora rezultă modul de interpretare eronat al legii de către A.N.A.F.

1.2.1. Activitatea economică

- analizează dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. f), art. 126, art. 127 din Codul fiscal

Analiza textului art. 127 alin. (2) din Codul fiscal

- precizează faptul că definiția activităților economice de la art. 127 alin. (2) este specifică materiei TVA nefiind valabilă pentru întregul Cod fiscal;

- detaliază activitățile enumerate la art. 127 alin. (2) Teza I, respectiv cele trei categorii de activități: ale producătorilor, comercianților și prestatorilor de servicii, concluzionând că „întreaga clasificare este viciată” fiind imposibil de delimitat activitatea producătorilor de cea a prestatorilor de servicii;

- activitățile de livrări de terenuri sau construcții nefiind expres enumerate în text nu pot fi considerate ca fiind cuprinse într-un dintre cele 3 categorii, prin analogie, deoarece conform art. 13 din Codul de procedură fiscală, interpretarea normelor fiscale este strictă;

- referitor la caracterul de continuitate astfel cum înscris în teza a II-a a art. 127 alin. (2), petentul arată că „nu există în prezent texte legale

eficiente care să permită impozitarea cu TVA a vânzărilor de imobile de către persoanele fizice, achiziționate sau construite pe cont propriu.”;

- analizează interdependența Codului fiscal, Codului comercial și Codului civil în ceea ce privește vânzările de imobile din patrimoniul personal concluzionând „Codul fiscal nu include la Art. 127 vânzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activități economice și prin urmare nu există obligația expresă de a plăti TVA pentru astfel de vânzări”;

- precizează faptul că „între codul comercial, codul civil și cel fiscal dispozițiile codului fiscal se aplică în materie fiscală, dar precizarea din norme nu este la nivel egal de lege, ci interpretativ la nivelul normelor metodologice, caz în care se aplică regula ierarhiei actelor normative, norma metodologică neavând putere să modifice sau să adauge la textul comercial.”

Caracterul de continuitate asimilat din definirea caracterului de ocazional

- explicarea termenului de „continuitate” pentru vânzările de imobile nu este definit în mod expres de legiuitor rezultând compararea altor norme legale referitoare la persoanele nestabilite în România, care au un caracter special, iar HG nr. 1840/2004 adaugă la norma 3(1) referitoare la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal astfel că „pentru anul 2005 vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reîncadrată pentru plata TVA.”

- mai mult, până la data de 13.03.2007 nu exista formular de înregistrare fiscală, astfel că obligația fiscală nu putea fi înregistrată fără formular înainte de 13.03.2007.

Încadrarea unei persoane fizice ca plătitor de TVA pentru vânzările de imobile din patrimoniul personal

- reîncadrarea din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi făcută în condițiile Codului Fiscal aplicabil până în decembrie 2009;

- analizează distinct prevederile art. 127 coroborat cu art. 46 Cod fiscal raportat la art. 77¹ și următoarele din Codul fiscal concluzionând că „Tratamentul fiscal al impozitării veniturilor la tranzacțiile din patrimoniul personal guvernate de art. 77¹ capitolul VIII CF, comparat cu cel de impozitare a profitului din activități independente guvernate de art. 46 CF, ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art. 77² CF, care să reflecte reîncadrarea din patrimoniul personal în cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului în impozitarea profitului);

- în conformitate cu art. 77¹ din Codul fiscal nu este prevăzută obligativitatea reținerii TVA pentru persoane fizice, astfel că cererea de plată a TVA către bugetul de stat este „abuzivă și incorectă și retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care anterior nu era obligată la plata TVA”;

- arată că în cazul obligării persoanei fizice la plata TVA, aceasta ar trebui ca prin reîncadrare să beneficieze de regulile art. 77² Cod fiscal, notarul urmând a proceda la rectificarea actului notarial în sensul ca „vânzătorul să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător” în caz contrar statul îmbogățindu-se fără justă cauză.

Directivele CE cu privire la TVA

- prin Directivele nr. 77/388/CE, respectiv nr. 112/2006CE, s-a dat dreptul statelor membre de a include în sfera TVA anumite operațiuni, astfel că „legiuitorul român, dacă ar fi dorit să cuprindă în sfera TVA și operațiunile ocazionale de livrare de clădiri, părți de clădiri și terenuri construibile, trebuia să includă în Titlul VI al Codului fiscal și aceste operațiuni, efectuate în mod ocazional.”

Rolul activ al ANAF

- arată că în perioada 2006 – 2009 ANAF nu și-a exercitat rolul de îndrumare referitor la obligativitatea plății TVA de către persoanele fizice;

- certificatele fiscale emise în această perioadă pe numele petentului nu evidențiază nicio datorie neachitată către unitatea fiscală;

- petentul arată că are dreptul de deducere a TVA în conformitate cu art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, precizând că „în toată această perioadă am fost nevoit să suport costuri mult mai mari de plată în privința impozitelor.”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxxx/xx.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. xxxx/xx.2010 contestată, organele de control, urmare efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată, având ca obiect tranzacțiile imobiliare realizate în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009 de către persoana fizică Xxxx, au constatat că în perioada verificată petentul a efectuat un număr de 9 tranzacții, respectiv 8 operațiuni de vânzare de terenuri extravilane, scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, și o tranzacție cu un imobil, construit de contribuabil din fonduri proprii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2008, cât și în anul 2009, persoana fizică Xxxx a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și

alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 14.10.2009, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr. xxxx/14.10.2009 pentru prețul de xxxxEURO echivalentul a xxxxlei, petentul Xxxx a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică Xxxx datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei.

În conformitate cu prevederile art. 119 și art.120 din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de xxxx lei.

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

În fapt, în perioada 01.01.2008 - 30.06.2009 Xxxx a efectuat un număr de 9 tranzacții, respectiv 8 operațiuni de vânzare de terenuri extravilane, scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, și o tranzacție cu un imobil, construit de contribuabil din fonduri proprii.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2008, cât și în anul 2009, persoana fizică Xxxx a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu data de 14.10.2009, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr. xxxx/14.10.2009 pentru prețul de xxxx EURO echivalentul a xxxx lei, petentul Xxxx a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără

însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică Xxxx datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxlei.

În cauze similare cu cea a petentului, în considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, unde se arată: *“Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.”*, prin adresa nr. xxxx/xx.2010, organul de soluționare a contestației a solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, comunicând și petentului cu adresa nr. xxxx/09.12.2010, faptul că termenul de soluționare a contestației formulate se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform art. 70 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. xxxx/xx.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Xxxx sub nr. xxxx/xx.2010, a comunicat că urmare adresei D.G.F.P. a jud. Xxxx nr. xxxx/xx.2010, a fost solicitat Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere cu privire la aspectele precizate în solicitare.

La data de xx.2010, D.G.F.P. a jud. Xxxx a revenit la solicitarea nr. xxxx/09.07.2010 cu scrisoarea nr. xxxx/10.08.2010 adresată Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A., urmând ca aceasta în considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, să comunice punctul de vedere asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, în considerarea punctului 9.1. din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

Direcția de Legislație în domeniul T.V.A. cu adresa nr. xxxx/xx.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Xxxx sub nr. xxxx/xx.2010, a comunicat faptul că „în privința modului de determinare a bazei impozabile a TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, direcția noastră a sesizat Comisia fiscală centrală, potrivit art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 183/2010, pentru emiterea unei soluții unitare privind speța în cauză.”

Pe cale de consecință, la data de 20.04.2011 a fost publicată în Monitorul Oficial al României Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr.

2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, unde se arată :

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

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

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

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

Drept urmare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Xxx este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentului Xxx o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri extravilane, respectiv cu un imobil efectuate de acesta, având în vedere dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind 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 bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este **impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv **operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată** dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) 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.”

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“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;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana 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 **„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 explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul 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.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a alte bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol:

“(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, după cum urmează:

[...]

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 depășit acest plafon;”

Potrivit art.152 alin.(1) din legea fiscală:

“(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 solicita 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).”

iar potrivit alin.(6):

“(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.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu

modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit sa o colecteze** **daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificării nerespectării prevederilor legale.**

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

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

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

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

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

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

Din raportul de inspecție fiscală nr. xxxx/xx.2010, se reține că persoana fizică Xxx a încheiat în perioada 2008-2009 un număr de 9 contracte de vânzare-cumpărare bunuri imobile, din care un număr de 8 contracte de vânzare-cumpărare au avut ca obiect terenuri extravilane (aferele anului 2008) și un contract încheiat în data de 14.10.2009 și autentificat sub nr. xxxx, a avut în vedere tranzacționarea pentru suma de xxxlei (echivalentul a xxxx euro) a unui imobil de locuit, construit din fonduri proprii, vândut la prețul pieței, fără a fi folosit în scopuri personale.

Având în vedere că **operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale**, învederând totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră: „**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 ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.**” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2008 - 2009 de către persoana fizică Xxx, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 8 terenuri și un imobil de locuit, se reține că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA**, așa cum sunt definite la

articolele din legea fiscală citate mai sus, **încă din anul 2008**, când a încheiat un număr de 8 contracte de vânzare-cumpărare terenuri.

Întrucât persoana fizică devine persoană impozabilă chiar și pentru vânzările de bunuri imobile scutite conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, dacă realizează o singură operațiune taxabilă constând în vânzarea de **clădiri noi sau terenuri construibile**, atunci aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, deoarece conform art.152 din Codul fiscal în calculul plafonului de scutire pentru întreprinderile mici se includ și operațiunile imobiliare scutite.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. xxxx/xx.2010 și a Deciziei de impunere nr. xxxx/xx.2010– titlu de creanță, în condițiile legii – a rezultat că nu sunt prezentate considerentele care au condus organele de inspecție fiscală la încadrarea imobilului de locuit care face obiectul contractului de vânzare – cumpărare autentificat la notariat sub nr. xxxx/14.10.2009 în categoria „**clădirilor noi**”, simpla afirmație că petentul „a construit din fonduri proprii un nr. de 1 (unu) imobil de locuit, care ulterior a fost vândut la prețul pieței fără a fi folosit în scopuri personale” neputând substitui lipsa documentelor justificative de natura înscrisurilor care să probeze starea de fapt susținută de organele de control, în speță devin incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora, *"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*; cu ocazia reverificării organele de control urmând a încadra, dacă este cazul, imobilul care a făcut obiectul tranzacției de vânzare – cumpărare autentificată sub nr. xxxx/14.10.2009 în categoria „**clădirilor noi**”, operațiunea devenind astfel **operațiune taxabilă** din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei tranzacții.

Conform pct.12.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, *"În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare"*, iar potrivit pct.12.7 din aceleași instrucțiuni, *"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*.

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, urmează să se desființeze Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxx/xx.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxlei, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași categorie de impozit și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 respectiv ale pct. 12.7 și pct.12.8 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, actele normative aplicabile în speță, cele reținute în prezenta decizie și argumentele petentului.

În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Ministerul Finanțelor Publice prin Ordinul nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, a statuat că pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în virtutea principiului general de drept *exceptio est strictissimae interpretationis* organele de inspecție fiscală vor face aplicațiunea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, analizând dacă, la momentul vânzării, imobilul care face obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. xxxx/14.10.2009 efectuată de petent îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerat construcție nouă.

Referitor la majorările de întârziere în sumă de xxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.

xxxx/xx.2010 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, Decizia de impunere nr. xxxx/xx.2010 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept ***accessorium sequitur principalem***, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxx/xx.2010 va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art. 125¹, art. 126, art. 127, art. 128, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.(3) alin.(1) dat în explicitarea art.127 alin.(2), pct.62 alin.(2) lit.a) dat în explicitarea art.152 alin.(6), pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, pct.12.6, pct. 12.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.519/2005, Ordinul nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, coroborat cu art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxx/xx.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală la Xxxx, CNP: xxxx, cu domiciliul în Xxxx, jud. Xxxx și domiciliul procesual ales la Cabinet Avocat Xxxx, jud. Xxxx, pentru suma totală de xxxx lei reprezentând xxxx lei taxa pe valoarea adăugată și xxxx lei majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Xxxx în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Executiv,
XXXX