

DECIZIA nr. 391 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoana fizica X, CNP ..,
cu domiciliul in Bucuresti, sos ..
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr...si reinregistrata sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de persoana fizica X, reprezentata de S.C.A. .. prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr..., completata cu adresele inregistrate sub nr. ..si nr. .., asupra reluarii procedurii de solutionare a contestatiei formulate de persoana fizica mai sus mentionata, cu domiciliul ales la SCA ..., in Bucuresti, str. ...

Contestatia inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .. a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. .., emisa de Administratia Finantelor Publice sector 1 - Serviciul Insectie Fiscala Persoane Fizice in baza raportului de inspectie fiscala nr. .., prin care s-au stabilit o obligatii fiscale in suma totala de .. lei, reprezentand:

- ..lei - TVA;
- .. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere ca intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 1 a Finantelor Publice prin Raportul de inspectie fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... contestata, si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite a existat o stransa interdependenta de care a depins solutionarea cauzei pe cale administrativa, Serviciul Solutionare Contestatii, in temeiul prevederilor art.214 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Cpdul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin Decizia nr... a suspendat solutionarea cauzei, pentru suma totala de .. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei si dobanzi si penalitati de intarziere in suma de .. lei aferente taxei pe valoarea adaugata, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in decizie.

Prin Rezolutia de clasare a urmaririi penale din data de .., Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti in dosarul nr. .. a dispus clasarea cauzei avand ca obiect savarsirea infractiunii prevazute de art. 9 alin.1 lit.b) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art.41 alin. 2 din C.P., cu privire la suspectul X, si clasarea cauzei avand ca obiect savarsirea infractiunii prevazuta de art.9 alin.1 lit.f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Impotriva Ordonantei emisa la data de .. de clasare a urmaririi penale in dosarul nr. .., impotriva lui X suspectat de savarsirea infractiunii de evaziune fiscala a fost formulata plangere solutionata prin Ordonanta din data de..., prin care a fost respinsa plangerea.

De asemenea, prin Incheierea din data de .. pronuntata in dosarul nr. .., Tribunalul Bucuresti Sectia I-a Penala a respins plangerea formulata de ANAF-DGRFPB impotriva Ordonantei nr. .. emisa in dosarul de urmarire nr. .. de catre Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti.

Avand in vedere ca plangerile impotriva Ordonantelor emise in dosarele de urmarire penala nr. .. si nr. ..., au fost solutionate definitiv, rezulta ca motivul care a determinat suspendarea solutionarii contestatiei formulate de persoana fizica X a incetat definitiv.

Ca urmare, in conformitate cu art. 352 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.R.F.P.B., constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 214 alin. (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale art.209 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, va relua procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulate de persoana fizica X impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., emisa de Administratia sectorului 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., pentru suma totala de .. lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de..lei si dobanzi si penalitati de intarziere in suma de .. lei aferente taxei pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Persoana fizica X contesta Decizia de impunere nr... emisa de Administratia sectorului 1 a Finantelor Publice, urmare inspectiei fiscale ce a avut drept obiectiv verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, respectiv stabilirea taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu bunuri imobile efectuate in perioada 01.01.2005-31.12.2009, pentru urmatoarele considerente:

- legislatia fiscala in vigoare in perioada 2005 – 2006 prevedea ca obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala nu avea caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal;

- vanzarea de apartamente sau imobile indeplineste conditia de la pct.1, fiind o livrare in sensul dispozitiilor art.128 alin.1 din Codul fiscal, adica un transfer al dreptului de proprietate catre tertul cumparator si pe cale de consecinta problema aplicabilitatii TVA tranzactiilor supuse controlului fiscal depinde in mare masura de interpretarea art.127 din Codul fiscal;

- definitia activitatilor economice de la art.127 alin. 2 este una specifica materiei TVA si nu este valabila pentru intregul Cod fiscal. Astfel, contestatarul considera ca vanzarea de terenuri sau locuinte construite de catre o persoana fizica nu se incadreaza de maniera clara in niciuna din cele trei categorii mentionate la art.127 alin. 2 din Codul fiscal;

- la momentul efectuarii tranzactiilor ce au facut obiectul controlului, nu existau texte legale eficiente care sa permita impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice sau construite pe cont propriu;

- incercarea de a incadra activitatile de vanzare terenuri sau locuinte, care constituie operatiuni “uno ictu” in categoria celor care asigura venituri cu caracter de continuitate, asa cum se procedeaza prin dispozitiile punctului 3 alin.1 din Normele metodologice, constituie un surogat, care sa marcheze lacuna textului legal;

- Codul fiscal nu include in art.127 vanzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activitati economice si prin urmare nu exista obligatia expresa de a plati TVA pentru astfel de vanzari, dar punctul 3 alin.1 din Normele metodologice la art.127 din Codul fiscal adauga exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional; in acest caz o astfel de persoana ar deveni o persoana impozabila fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, dar nu precizeaza ce forma de organizare ar trebui sa aiba o astfel de persoana pentru a se corela cu legea civila si cea comerciala;

- Norma metodologica nu are putere sa modifice sau sa adauge la textul Codului civil sau comercial in vigoare la momentul elaborarii acestei norme; precizarea din normele metodologice adauga la lege, schimband-o, acesta fiind un motiv de nulitate absoluta a acestei masuri;

- pentru anul 2005, vanzarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reincadrata pentru plata TVA; abia in anul 2007, prin OMFP nr. 262/19.02.2007 art. 1 lit. g) se aproba formularele de inregistrare fiscala si de mentiuni pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere;

- reincadrarea retroactiva nu reprezinta niciunul din principiile fiscale ale art. 3 Cod fiscal, respectiv al neutralitatii masurilor fiscale, certitudinea impunerii, echitatea fiscala si eficienta impunerii;

- intrucat art. 77¹ Cod fiscal nu prevedea obligativitatea retinerii TVA pentru persoanele fizice rezulta ca cererea de plata a TVA catre bugetul de stat este abuziva si incorecta;

- in cazul in care ar fi obligat la retinerea TVA ar trebui sa beneficieze prin reincadrare de prevederile art. 77² Cod fiscal, notarul fiind acela care cere rectificarea actului, comunica ANAF si ANAF emite decizia de impunere, respectiv prin rectificarea actului notarial al contractului intre parti, vanzatorul sa aiba dreptul de a colecta TVA de la cumparator, daca contractul ii permite, dar si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii;

- in ceea ce priveste majorarile si penalitatile de intarziere considera ca acestea nu ii pot fi imputate deoarece sunt posibile doar de la data inregistrarii persoanei fizice pentru obligatia de a plati TVA, pentru fiecare vanzare in parte, iar dupa inregistrarea fiscala pentru prima vanzare, deductibilitatea TVA sa poata sa se aplice nerestrictiv;

- aplicarea corecta a art.95 Cod de procedura fiscala prevede ca notarii si nu persoanele fizice au obligatii de stabilire si retinere a impozitelor.

Avand in vedere considerentele aratate, contestatarul considera nelegala atat obligatia de plata a TVA, cat si a majorarilor si penalitatilor de intarziere, pe cale de consecinta urmand a dispune anularea Deciziei de impunere si a Raportului de inspectie fiscala ca fiind nelegale.

II. Urmare efectuării unei inspectii fiscale partiale, care a avut drept obiectiv verificarea respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile de către persoana fizica X, precum si a prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborate cu ale art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv stabilirea taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu bunuri imobile efectuate de contribuabil in perioada 01.01.2005-31.12.2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sectorului 1 a Finantelor Publice au întocmit Raportul de inspectie fiscala nr...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... contestata.

Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de ... lei reprezentand:

- ... lei - TVA;
- ... lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- ... lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA in suma de... lei

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate constand in vanzari de terenuri intravilane si apartamente, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 au efectuat inspectia fiscala partiala privind respectarea obligatiilor cu privire la taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului general consolidat de catre persoana fizica X pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, constatările fiind detaliate in raportul de inspectie fiscala nr. .. si in procesul-verbal nr.

In perioada supusa verificarii au fost constatate urmatoarele fapte:

Potrivit bazei de date „Decter Imob” a reiesit ca domnul X a efectuat un numar de 96 de tranzactii cu bunuri imobiliare.

Cu adresa nr. .. confirmata de primire la 22.04.2010, contribuabilul a fost invitat in vederea clarificarii situatiei fiscale privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

Domnul X s-a prezentat la sediul AFP sector 1 in luna mai 2010 pentru a da o nota explicativa privind tranzactiile imobiliare efectuate. Motivand faptul ca nu isi poate aminti cate tranzactii imobiliare a efectuat in aceasta perioada, a precizat ca va reveni ulterior cu date precise, lucru care nu s-a intamplat.

La data de 19.05.2010, cu adresa nr. ... domnul X a fost invitat din nou la sediul AFP sector 1, invitatie ce a fost returnata de catre posta cu mentiunea „avizat reavizat expirat termen pastrare”.

La data de 14.07.2010 organele fiscale au efectuat un control inopinat la domiciliul contribuabilului din Bucuresti,

Conform Porcesului verbal nr.... domnul X a fost gasit la domiciliu, dar a refuzat sa dea o nota explicativa motivand ca aceasta nota va fi prezentata organului de inspectie de catre avocatul angajat sa-l reprezinte. In urma invitatiei in vederea clarificarii situatiei fiscale domnul X a mentionat ca, fiind sub tratament medical se va prezenta la AFP sector 1, lucru care nu s-a intamplat.

La data de 23.12.2010 i s-a comunicat contribuabilului adresa nr. ..., prin care i se transmite procesul verbal nr... si avizul de inspectie fiscala nr.... Contribuabilul nu a raspuns solicitarilor organelor de inspectie si nu s-a prezentat la sediul AFP sector 1.

De asemenea, in datele 03.05.2011, 16.05.2011 si 07.09.2011 i-au fost transmise prin posta contribuabilului instiintarile pentru discutia finala nr..., nr... si nr..., returnate de catre Posta Romana cu mentiunea „avizat reavizat expirat termen de pastrare”.

In data de 21.03.2012 s-a intocmit Procesul verbal nr..., actualizat, in care s-a stabilit pentru perioada 01.01.2005-31.12.2009, ca domnul X nu a constituit, evidenciat, declarat si virat la bugetul general consolidat taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor efectuate in valoare de .. lei cu accesorii in suma de .. lei (majorari/dobanzi de intarziere in suma de .. lei si penalitati de intarziere in suma de .. lei).

Procesul verbal a fost transmis prin posta la data de 27.03.2012, plicul fiind returnat cu mentiunea „avizat destinat lipsa domiciliu”.

Prin adresele nr. .. si nr. .. au fost solicitate Directiei pentru Evidenta Persoanelor si Administrarea Bazelor de Date, elemente in vederea identificarii domiciliului actual al domnului X, care prin adresa nr... inregistrata la AFP sector 1 nr... mentioneaza ca domnul X figureaza inregistrat cu domiciliul in municipiul Bucuresti, sos....

Procesul verbal nr... a fost comunicat prin publicitate la data de 31.05.2012 cu anuntul nr....

In vederea clarificarii situatiei de fapt a tranzactiilor imobiliare efectuate de catre contribuabil au fost solicitate copii de pe toate documentele autentificate privind aceste tranzactii de la urmatoarele Birouri Notariale :

Organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada 01.01.2005-31.12.2009, aceasta a vândut imobilele reprezentând apartamente si terenuri, realizând un număr de 54 tranzacții imobiliare, realizand venituri cu caracter de continuitate, astfel:

- in perioada 01.01.2005-31.12.2005 – a incheiat un numar de 7 contracte de vanzare-cumparare in calitate de unic vanzator, avand ca obiect teren intravilan, teren arabil extravilan si apartament situat in Bucuresti, str. ... Valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de .. lei, careia ii corespunde TVA in suma de .. lei;

- in perioada 01.01.2006-31.12.2006 – a incheiat 42 contracte de vanzare-cumparare in calitate de unic vanzator, avand ca obiect apartamente situate in Bucuresti, str.... Valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de .. lei, careia ii corespunde TVA in suma de ... lei;

- in perioada 01.01.2007-31.12.2007 – a incheiat un numar de 5 contracte de vanzare-cumparare in calitate de unic vanzator, avand ca obiect terenuri arabile extravilane, apartament vechi si teren liber de constructii;

- in perioada 01.01.2008-31.12.2009 – nu a efectuat tranzactii imobiliare.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca domnul X nu s-a inregistrat ca platitor de TVA si nici nu a declarat si platit taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor efectuate. Organul de inspectie fiscala a constatat ca la data de 04.03.2005 domnul X a depasit plafonul de scutire de TVA de 200.000 lei prevazut la art.152 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA, pana cel mai tarziu la data de 10.04.2005, iar in conformitate cu prevederile Titlului IV art. 69 alin. (5) lit.c din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, data inregistrarii ca platitor de TVA trebuia sa fie data de 01.05.2005.

Intrucat contribuabilul nu a solicitat in termenul legal inregistrarea in scopuri de TVA, contrar prevederilor legale, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector 1, au procedat la calcularea TVA colectata si implicit la stabilirea TVA de plata suplimentara in baza art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza constatarilor si concluziilor consemnate in raport si procesul-verbal, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. .. prin care au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de .. lei reprezentand:

- .. lei - TVA;
- .. lei - dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.04.2005-31.12.2006:

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

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.1 iar livrarea bunurilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.2.

Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2005-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

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

“Definiții ale termenilor comuni

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

În explicitarea **art.127 alin.2 din Codul fiscal**, la pct.2 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă în perioada 01.04.2005-31.12.2006, legiuitorul a precizat:

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

Începând cu data de 01.01.2007, prin norme s-a precizat:

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

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(1), **persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare**

a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.1, aceasta trebuie să declare potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.02.2005-31.12.2006:

„Începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

Potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

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

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

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

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

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

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective,

persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;[...]”,

iar, potrivit alin.(5) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

„(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

Fata de sustinerile contestatorului și documentele existente la dosarul cauzei se retin următoarele:

a - Referitor la calitatea de persoana impozabilă și la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a terenurilor.

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că *la momentul efectuării operațiunilor imobiliare în anii 2005 - 2006 care au avut ca obiect vânzarea unor apartamente și terenuri conform contractelor de vânzare – cumpărare ce au făcut obiectul controlului, nu existau texte legale eficiente care să permită impozitarea cu TVA a vanzarilor de imobile și terenuri de către persoanele fizice sau construite pe cont propriu*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Legislația în vigoare la datele la care au fost efectuate tranzacțiile în anii 2005-2006, când au fost autentificate contractele de vânzare – cumpărare mai sus menționate, nu prevedea scutirea de la plata taxei pe valoarea adăugată a operațiunilor referitoare la livrarea unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren și nici excepția referitoare la faptul că scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, prevederi legale care au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2007, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționat în cuprinsul prezentei decizii.

În consecință, în anii 2005 și 2006 nu exista nicio scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările de construcții și terenuri realizate de o persoană impozabilă, astfel că erau supuse taxei construcțiile de orice fel, terenurile cu destinație agricolă cât și terenurile construibile.

Prevederea ca orice activitate economică este supusă taxării exista în legislația românească încă de la implementarea TVA.

Practic, încă de la 1 iunie 2002, data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, **persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligația să plătească TVA.**

Totodată, legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, **deoarece până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.** În ceea ce privește vânzarea ocazională de bunuri personale, acestea nu erau în sfera de TVA, la fel ca și în prezent. Legislația de la data aderării nu a adus nou decât aceea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi și pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. ... a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

"Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.(....)

Daca, de exemplu o persoana fizica, construieste un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva. (...)

*In general, **daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."*

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in viogare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora (apartamente si terenuri), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, quantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.01.2005-31.12.2009, persoana fizica X, a realizat tranzactii constând în vânzarea de terenuri si imobile, fapt necontestat de acesta, ceea ce conduce la concluzia ca operatiunile realizate de aceasta nu sunt ocazionale, intentia sa de a desfasura activitati economice in scopul obtinerii de venituri fiind evidenta.

Astfel, din contractele de vanzare-cumparare ce au avut ca obiect vanzarea apartamentelor din cadrul imobilului situat in Bucuresti, str. ..., se reține că X a achiziționat de la SC... SA, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.... un imobil, in care se afla si apartamentele rezultate in urma dezmembrării efectuate prin lotizare autentificat sub nr. ..., în vederea transformării și vânzării ulterioare a locuințelor nou create.

Din succesiunea cronologica a operatiunilor prezentate rezulta neindoielnic faptul ca domnul X a cumparat o cladire dezafectata, pe care, din fonduri proprii, a transformat-o intr-un

bloc de garsoniere vanzand ulterior un numar de 54 garsoniere, cu alte cuvinte derula un intreg proces investitional necesar realizarii scopului economic urmarit, operatiuni ce au generat incasari din tranzactiile imobiliare derulate in scop economic de catre contribuabil, astfel ca nu pot fi tratate ca fiind o tranzactie singulara.

Avand in vedere cele de mai sus, se reține ca persoana fizică a schimbat structura si destinatia imobilului achizitionat in baza contractului de vânzare-cumpărare in apartamente nou create astfel ca operațiunile efectuate de persoana fizică au constatat în exploatarea bunurilor corporale, în scopul obținerii de locuințe noi, fapt pentru care se consideră că acesta a realizat livrări de construcții noi. Vânzarea succesivă a mai multor apartamente în decursul unui an fiscal în scopul obținerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi realizate în perioada 01.05.2005-31.12.2006 de persoana fizică X sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acesta având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări.

Prin adresa nr.... a Direcției generale juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

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

„Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă.”

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

În consecință, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate începând cu anul 2005 X a devenit persoană impozabilă conform prevederilor art.127 alin.1 din Codul fiscal.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 31.05.2012, se reține că *persoana impozabilă X* a depășit plafonul de scutire în luna martie 2005, având obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de **01.05.2005**.

Având în vedere că până la data efectuării inspecției fiscale X nu se înregistrase ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată conform prevederilor art.152 alin.3 se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxă pe valoarea adăugată **„pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.”**, respectiv începând cu data de 01.05.2005 când persoana fizică avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

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

In ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **în vigoare în anul 2006**, potrivit căruia:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

iar, potrivit art.147[^]1 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu **01.01.2007:**

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

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

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.f) pct.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, în categoria construcțiilor noi au fost incluse construcțiile transformate „astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate.”

Prin urmare, având în vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din anul 2005, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri, rezulta ca operațiunile efectuate de către contestatoarele intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascându-se totodată obligația înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

Astfel, conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr...., în perioada 2005-2006, domnul X, a realizat un număr de 54 de tranzacții constând în vânzări de bunuri imobile, după cum urmează:

1. - în anul 2005, 7 tranzacții imobiliare cu terenuri intravilane, din care în perioada iunie - decembrie 2005, 18 tranzacții imobiliare cu teren intravilan, teren arabil extravilan și apartament situat în București, str.... în valoare totală de ... lei careia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată în suma de ... lei;

În data de 22.04.2005, cifra de afaceri realizată de către contribuabilă prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...., a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care trebuia să devină platitoare de TVA începând cu data de **01.06.2005**;

2. - în anul 2006, 42 tranzacții imobiliare cu apartamente situate în București, str. ... în valoare totală de ... lei careia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată în suma de... lei;

3. - în anul 2007, 5 tranzacții imobiliare cu terenuri arabile extravilane, apartament vechi și teren liber de construcții.

Având în vedere ca 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 cărora: **„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 ca aceasta începe să angajeze costuri și/sau să**

face investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizând operatiunile efectuate în perioada 2005-2006 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 54 de imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, persoana fizica X, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea începerii activitatii sale ca persoana impozabila.

Argumentele contestatoarului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv dispozițiile legale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice obligațiile fiscale în baza unor prevederi legale aplicabile în perioada efectuării operațiunilor care fac obiectul impozitării, respectiv perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

Invocarea de către contestatar a faptului că legislatia fiscala anterioara datei de 01.01.2010 nu conferea elemente suficiente pentru a putea califica si incadra activitatea desfasurata de o persoana fizica in categoria activitatilor impozabile in scop de TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniu TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, noțiunile de persoane impozabile, caracter de continuitate și activitate economică.

b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului Comercial Roman si Codului civil, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de bunuri imobile este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in speta, in vigoare in anul 2005), indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale.

Drept pentru care, tranzactiile efectuate de contribuabil (vanzarea de apartamente si terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, contrar sustinerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comerț, asa cum prevede si Codul Comercial.

Totodata, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Comercial si/sau Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform carora *"in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal."*

De asemenea, potrivit art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006:

“Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

c - Referitor la argumentul contestatorului precum ca art. 77¹ Cod fiscal nu prevedea obligativitatea retinerii TVA pentru persoanele fizice astfel incat ca cererea de plata a TVA catre bugetul de stat este abuziva si incorecta, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, reglementeaza impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligatie care revine persoanei fizice X avand in vedere ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel de activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se intemeiaza".

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

Desi prin contestatia formulata, contestatarul sustine ca *in cazul in care ar fi obligat la retinerea TVA ar trebui sa beneficieze prin reincadrare de prevederile art. 77² Cod fiscal, vanzatorul sa aiba dreptul de a colecta TVA de la cumparator, daca contractul ii permite, dar si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii*, nu depune documente care sa justifice dreptul de deducerea a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile.

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 și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de locuințe și terenuri efectuate în perioada 2005-2006, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația ca neîntemeiată.

3.2. Referitor la accesoriile aferente in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica X datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa a fost retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, pentru diferenta de TVA de plata rezultata in urma inspectiei fiscale in suma de ...lei, organele de fiscala au stabilit si accesoriile aferente in suma de ... lei reprezentand majorari /dobanzi si penalitati de intarziere aferente, calculate pana la data de 20.03.2012.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (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.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza

incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".**

"Art. 120. - (1) **Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere**, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale** rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) **daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta**, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) **daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile**, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b)**, nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Având în vedere că în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge și pentru suma de ... lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.7 alin.(1) pct.20, art.125¹ pct.18-21, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.152 alin.(1), respectiv alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct.56 alin.(1), alin.(4), și alin.(5) 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 și ale art. 119, art. 120 si art. 120¹, art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare coroborate, se

DECIDE

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

... lei- taxă pe valoarea adăugată

... lei - majorări/dobanzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

... lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.