

DECIZIA NR. 408

Directia generala a finantelor publice Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-nul xxxx , CNP, cu domiciliul in, prin avocat, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor in contestatie inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei**, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei** si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei**.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. , in data de 09.05.2012 si de data depunerii contestatiei la DGFP in 30.05.2012, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-nul xxx.

I. D-nul **xxxx** contesta Decizia de impunere nr. si solicita anularea acestui act contestat prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei**, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei** si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei**, motivand astfel:

Contestatorul sustine ca nu are calitatea de contribuabil in intelesul codului fiscal si decizia de impunere nr. nu a fost motivata in fapt in raport de dispozitiile Codului de procedura fiscala. De asemenea, organul fiscal nu a justificat in baza carui rationament a considerat activitatea contestatarului ca activitate economica producatoare de venituri.

Contestatarul considera ca data de la care ar fi trebuit sa se inregistreze ca platitor de TVA este eronata , data de 24.10.2006 stabilita de organele fiscale fiind eronata si ca aceasta activitate nu ar putea fi analizata in conditiile in care au trecut mai mult de 5 ani.

In ceea ce priveste aplicabilitatea dispozitiilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, contestatarul sustine ca aceste dispozitii se aplica doar de la data de 01.01.2008 astfel ca ar fi trebuit analizate doar contractele incheiate dupa aceasta data.

Contestatarul sustine ca dispozitiile art.127 pct.2 din Codul fiscal se refera la veniturile care se obtin cu caracter de repetitivitate cum ar fi veniturile din chirii sau din leasingul imobiliar, cazuri in care nu se incadreaza.

Contestatarul considera ca organele fiscale au pus in mod gresit semnul egalitatii intre notiunea de exploatare si cea de vanzare a unor imobile si ca operatiunile efectuate nu au caracter comercial, ci strict civil.

Contestatarul sustine ca nu este persoana impozabila, neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii iar tranzactiile efectuate nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile.

Contestatarul apreciaza ca organul fiscal in mod nejustificat i-a emis din oficiu un cod fiscal in scopuri de TVA si astfel i-a creat un prejudiciu avand in vedere ansamblul implicatiilor care decurg din aceasta.

Fata de motivele aratate, contestatarul solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. .

II. Prin Decizia de impunere nr. , organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei**, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei** si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei**.

Din raportul de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. , contestata de catre d-l **xxxx**, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **xxxx** figureaza cu 23 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma lei.

In timpul verificarii organele fiscale au intrat in posesia a 18 contracte de vanzare cumparare, din care un numar de 17 contracte au fost prezentate de d-l **xxxx** si un contract a fost transmis de BNP ca urmare a solicitarii echipei de inspectie.

Din cele 23 de pozitii din lista nominala beneficiar de venit 208 emisa de MFP-ANAF pentru d-l **xxxx**, un numar de 10 pozitii (pozitia 1-2, pozitia 8-13 si pozitia 15-16), se refera la 5 contracte de vanzare cumparare prin care vanzatorii vand la 10 cumparatori diferiti, suma prevazuta in contracte fiind impartita in cota parte pe fiecare cumparator si cuprinsa in formularul 208 in baza declaratiilor notarilor publici si fiind preluate ca si tranzactii separate.

Astfel, lista nominala cuprinde 18 tranzactii, 17 tranzactii fiind efectuate de d-l **xxxx** cu bunuri proprii dobandite inaintea casatoriei. Tranzactia de la pozitia 5 din lista se refera la instrainarea unui teren intravilan situat in dobandit dupa casatorie. Echipa de inspectie a analizat cele 17 tranzactii efectuate de d-l **xxxx** in nume propriu in perioada 2007-2009 inainte de casatorie in valoare de lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca d-l **xxxx** a efectuat in perioada 2006-2009 un numar de 17 tranzactii imobiliare care au avut ca obiect terenuri extravilane, un apartament vechi, imobile tip terasa si apartamente noi.

Bunuri imobile au fost achizitionate in scopul vanzarii, fiind instrainate printr-un numar de 17 contracte de vanzare cumparare, nefiind folosite in scop personal, rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatarul trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Din analiza tuturor documentelor care au intrat in posesia organelor de inspectie fiscala, acestea au constatat ca d-l **xxxx** a inceput activitatea economica in anul 2006 prin angajarea de costuri privind achizitionarea unei terase in vederea construirii de apartamente noi la mansarda blocului situat in. La o scurta perioada de timp dupa achizitionarea terasei contribuabilul a incheiat antecontracte de vanzare cumparare autentificate la notari in baza carora a incasat sume de bani in avans.

In baza antecontractului de vanzare cumparare nr. contribuabilul promite sa vanda cumparatorilor 4 apartamente noi ce urmau sa se construiasca incasand in data de 25.10.2006 un avans de Euro.

In conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile art.70 alin.(1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind

Codul de procedura fiscala, d-l **xxxx** trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA la data inceperii activitatii economice, dar nu mai tarziu de prima operatiune taxabila din punct de vedere TVA, respectiv data de 24.10.2006.

Deoarece d-nul **xxxx** nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor prin 9 contracte de vanzare-cumparare, respectiv pozitiile 6 - 14 din Anexa nr. "Situatie privind determinarea TVA-ului de plata si a obligatiilor fiscale accesorii aferente", situatie prezentata la pag. din dosarul cauzei.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 26.01.2007 - 24.04.2012 obligatii fiscale accesorii dupa cum urmeaza: majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,05% si in valoare de lei conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,04% si in valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in valoare de lei conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata: 01.01.2006 - 30.06.2011.

Referitor la suma totala de lei reprezentand TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei, contestata de catre d-nul **xxxx**, **D.G.F.P prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2009 constand in vanzari de apartamente (constructii noi) , d-nul xxxx datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data inceperii activitatii economice, respectiv la data de 24.10.2006.**

In fapt, in perioada 2006-2009 d-nul **xxxx** a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri arabile situate in com. , apartamente noi construite pe un imobil tip terasa situat in si un apartament vechi.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contestatorul **xxxx** figureaza cu un numar de 23 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2009 in valoare de lei.

Din cele 23 de pozitii din lista nominala beneficiar de venit 208 emisa de MFP-ANAF pentru d-l **xxxx**, un numar de 10 pozitii (pozitia 1-2, pozitia 8-13 si pozitia 15-16), se refera la 5 contracte de vanzare cumparare prin care vanzatorii vand la 10 cumparatori diferiti, suma prevazuta in contracte fiind impartita in cota parte pe fiecare cumparator si cuprinsa in formularul 208 in baza declaratiilor notarilor publici si fiind preluate ca si tranzactii separate.

Astfel, lista nominala cuprinde 18 tranzactii, 17 tranzactii fiind efectuate de d-l xxxx cu bunuri proprii dobandite inaintea casatoriei. Tranzactia de la pozitia 5 din lista se refera la instrainarea unui teren intravilan situat in dobandit dupa casatorie.

Echipe de inspectie a analizat cele 17 tranzactii efectuate de d-l xxxx in nume propriu in perioada 2006-2007 inainte de casatorie in valoare de lei.

Din analiza tuturor documentelor care au intrat in posesia organelor de inspectie fiscala, acestea au constatat ca d-l xxxx a inceput activitatea economica in anul 2006 prin angajarea de costuri privind achizitionarea unei terase in vederea construirii de apartamente noi la mansarda blocului situat in. La o scurta perioada de timp dupa achizitionarea terasei contribuabilul a incheiat antecontracte de vanzare cumparare autentificate la notari in baza carora a incasat sume de bani in avans.

In baza antecontractului de vanzare cumparare nr. contestatarul a promis sa vanda cumparatorilor 4 apartamente noi ce urmau sa se construiasca incasand in data de 25.10.2006 un avans de Euro.

In perioada 15.03.2007 - 28.12.2009 contestatarul a realizat un numar de 17 tranzactii in valoare totala de lei, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre contestator reprezinta operatiuni cu caracter economic, o parte sunt scutite de TVA (vanzari terenuri extravilane si imobile vechi) iar o alta parte sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, astfel d-nul xxxx, avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

S-a constatat ca la data de 25.10.2006 d-l xxxx a incasat un avans de euro asa cum reiese din antecontractul de vanzare cumparare nr. (prin care contestatarul se obliga sa vanda cumparatorilor 4 apartamente ce urmau sa se construiasca).

In conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art.70 alin.(1) lit.a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala d-l xxxx trebuia sa se inregistreze la organul fiscal ca persoana impozabila in scopuri de TVA si in consecinta sa devina platitor de TVA la data inceperii activitatii economice dar nu mai tarziu de prima operatiune taxabila din punct de vedere TVA, respectiv data de 24.10.2006.

Deoarece contestatarul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei, respectiv TVA in suma de lei prin aplicarea cotei de 19% asupra veniturilor in suma de lei si TVA in suma de lei prin aplicarea cotei de 5% asupra veniturilor in suma de lei, realizate din vanzarea terenurilor prin 9 contracte de vanzare-cumparare, respectiv pozitiile 6 - 14 din Anexa nr. "Situatie privind determinarea TVA-ului de plata si a obligatiilor fiscale accesorii aferente", situatie prezentata la pag.6 din dosarul cauzei, tranzactii care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 26.01.2007 - 24.04.2012 obligatii fiscale accesorii dupa cum urmeaza: majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,05% si in valoare de lei conform art.1 pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,04% si in valoare de lei conform

art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in valoare de lei conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr. intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2006-2009 nu intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile.

In drept, pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare valabil in anul 2006, care dispun:

"ART. 126

Sfera de aplicare

(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). "

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, *"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 modificarile si completarile ulterioare aplicabil in anul 2006, prevede:

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

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati

economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind 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."*

Prevederile art.127 alin.(2) reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) a doua propozitie din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii. De asemenea, **termenul de exploatare se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora**, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

La pct.2 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (forma valabila in 2006) se mentioneaza:

"Nu are caracter de continuitate, in 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".

Incepand cu anul 2007, in explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , legiuitorul precizeaza:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi defasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este defasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

- a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,
- b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit prevederilor art.128 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2006,:

"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație."

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in data de 25.10.2006 d-l **xxxxa** incasat un avans de euro la antecontractul de vanzare cumparare nr. prin care promitea sa vanda promitentilor cumparatori 4 apartamente noi care urmau a se construi si in perioada 15.03.2007 - 28.12.2009 a transferat prin vanzare dreptul de proprietate al unor bunuri imobile reprezentand apartamente nou construite, terenuri arabile in extravilanul com. si imobile vechi, autentificate prin 17 contracte de vanzare cumparare.

Astfel in anul 2007 a fost efectuata o tranzactie imobiliara cu un apartament vechi in valoare de lei, in anul 2008 au fost efectuate 2 tranzactii imobiliare cu terenuri arabile extravilane in valoare de lei si in anul 2009 au fost efectuate 14 tranzactii cu imobile vechi, un teren arabil extravilan si mai multe apartamente constructii noi in valoare de lei.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca o persoana fizica care realizeaza operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila din perspectiva TVA, indiferent daca persoana este sau nu scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 25.10.2006 - 28.12.2009 de catre d-l **xxxx**, respectiv tranzactionarea a 17 bunuri imobile(terenuri, apartamente vechi si noi) rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate desfasurand astfel activitati economice si devenind persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Prin urmare, sustinerile d-lui **xxxx** din contestatia formulata, potrivit carora "*nu am calitatea de contribuabil, in intelesul Codului fiscal*", "*subsemnatul nu sunt persoana impozabila neavand calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii*" , precum si "*tranzactiile imobiliare pe care le-am efectuat nu au avut caracter de continuitate si nu au rezultat din exploatarea bunurilor imobile*" nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Dupa cum rezulta din dispozitiile citate anterior persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, in speta, rezulta din multitudinea de vanzari efectuate de contestator(17 tranzactii cu bunuri imobile) intr-o perioada relativ scurta.

Mai mult, prin achiziționarea unei terase în vederea construirii de apartamente noi la mansarda blocului situat în prin angajarea de costuri în vederea construcției unui număr de 12 apartamente noi și prin încheierea unor antecontracte de vânzare-cumpărare în baza cărora a încasat sume de bani în avans rezultă cu claritate că d-l **XXXX** a desfășurat o activitate economică producătoare de venituri cu caracter de continuitate devenind astfel o persoană impozabilă.

Activitatea economică se consideră începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția este apreciată pe baza elementelor referitoare la angajarea de costuri și/sau efectuarea de investiții pregătitoare.

În ceea ce privește susținerea contestatarului cu privire la faptul că nu are "*calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii*", trebuie menționat că utilizarea, în cuprinsul Codului fiscal a unei noțiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definită de Codul comercial, nu este necesară, întrucât Codul fiscal definește și utilizează, în vederea determinării regimului TVA, noțiuni precum "persoană impozabilă", "operațiuni impozabile" și "activitate economică". Astfel, definițiile existente la art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzacțiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesară utilizarea complementară a unor definiții din Codul comercial și nici amendarea acestuia din urmă pentru a fi posibilă taxarea operațiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice în calitate de persoane impozabile.

Având în vedere prevederile legale enunțate mai sus se reține că persoana fizică **XXXX** a devenit persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal iar activitatea desfășurată -tranzacții cu apartamente construcții noi- este operațiune cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind astfel îndeplinite condițiile cumulative prevăzute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a faptului că a desfășurat activități economice cu grad de continuitate în scopul obținerii de venituri prin instrainarea de imobile din patrimoniul personal, d-l **XXXX** trebuia să se înregistreze ca platitor de TVA la data începerii activității economice, dar nu mai târziu de prima operațiune taxabilă efectuată, respectiv la data de 24.10.2006, așa cum prevede art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.70 alin.(1) lit.a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care dispun:

ART. 153

Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare 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".

iar la art.70 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se precizează:

"ART. 70

Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată";

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile art.70 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala au fost preluate de art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr. 44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ,dat in aplicarea art.152 prevede ca:

"Norme metodologice:

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

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

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA se aplica cota standard de 19%, asupra bazei impozabila conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

"ART. 140

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

Referitor la instrainarea celor 12 apartamente noi construite, operatiuni care intra in sfera de aplicare a TVA , tranzactii pentru care d-l ~~xxxx~~ a incheiat antecontracte de vanzare cumparare si a incasat avansuri, echipa de inspectie fiscala a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, conform prevederilor art 140 alin. 2¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a pct. 23 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 dat in aplicarea art.140 din Legea nr. 571/2003 valabil in anul 2009.

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

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie pot achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

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

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

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

Norme metodologice:

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

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

inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința, în condițiile în care terenul urmează regimul construcției conform pct. 37 alin. (1).

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

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

(10) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Avand in vedere ca d-l **xxxx** a incasat inca din anul 2006 avansuri in baza precontractelor de vanzare cumparare incheiate pentru cele 12 apartamente noi construite, in speta sunt aplicabile si prevederile art.134 si 134¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Pentru anul 2006:

"ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale

stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înainte de livrarea, respectiv a prestării".

Incepand cu anul 2007, prevederile art.134 si 134¹ sunt:

"ART. 134

Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

(3) *Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.*

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

b) *la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora";*

Conform prevederilor legale enunțate, exigibilitatea taxei intervine la data transferului titlului de proprietate, respectiv la data autentificării contractului de vânzare cumpărare, iar prin excepție în cazul avansurilor încasate în baza antecontractelor de vânzare cumpărare exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care se încasează avansul.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2009 de d-l **xxxx** rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate, devenind persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca d-l **xxxx** a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate devenind persoana impozabila, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor cuprinse in Anexa nr. "Situatie privind determinarea TVA-ului de plata si a obligatiilor fiscale accesorii aferente", pag. 6 din dosarul cauzei.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile efectuate de d-l **xxxx** in perioada 2006-2009 , iar tranzactiile care intra in sfera de aplicare a TVA sunt urmatoarele:

1. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 6 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5% si anume: suprafata, valoarea, terenul pe care este construita locuinta si existenta declaratiei cumparatorului pe propria raspundere, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

2. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 7 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

3. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 8 in Anexa nr. 11) prin care au fost instrainate 4 apartamente nou construite (in cota de 1/4) situate la adresa respectiv :

- ap. A scara A in suprafata de mp;
- ap. B scara A in suprafata de mp;
- ap. C scara A in suprafata de mp;
- ap. B scara B in suprafata de mp.

Pretul total al vanzarii apartamentelor a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Echipa de inspectie a calculat TVA de 19% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

4. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 9 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

5. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 10 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea

conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

6. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 11 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

7. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 12 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

8. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 13 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei;

9. contractul de vanzare cumparare nr. (pozitia 14 in Anexa nr. 11) prin care a fost instrainat apartamentul nou construit situat la adresa in suprafata de mp. Pretul total al vanzarii apartamentului a fost de euro , din care suma de euro respectiv lei este cota de 1/4 detinuta de contestatar. Deoarece la data instrainarii apartamentul indeplinea conditiile referitoare la aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, echipa de inspectie a calculat TVA de 5% asupra bazei de impozitare, respectiv TVA in valoare de lei.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia contestatarului potrivit careia : "*referitor la aplicabilitatea in cauza a dispozitiilor art.141 alin.2 lit.f) din Codul fiscal solicit ca in solutionarea contestatiei mele sa fie avut in vedere faptul ca aceste dispozitii sunt aplicabile incepand cu data de 01.08.2008, iar acest text de lege , in temeiul caruia sunt definite anumite operatiuni ca fiind in sfera taxabila reprezinta exceptia de la regula generala.Avand in vedere principiul conform caruia legea civila actioneaza numai pentru viitor rezulta ca, oricum in sfera operatiunilor juridice, care s-ar putea incadra la operatiuni taxabile, trebuiau analizate doar contractele incheiate de subsemnatul dupa 01.01.2008"*.

In anul 2006 nu a existat nici o scutire din punct de vedere al TVA in ceea ce priveste tranzactiile cu bunuri imobile.

In anul 2007,la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și a oricărui teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat stipulează, ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează **livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia** sau a unui teren construibil, **nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare**, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezulta ca persoana, inclusiv persoana fizică, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizează operațiuni supuse taxei, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifică, în sensul ca:

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

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

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

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";

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri construite și construcții noi sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu construcții noi realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Argumentul contestatarului referitor la faptul că *"organele fiscale în mod greșit au pus semnul egalității între notiunea de exploatare și cea de vânzare a unor imobile"*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei întrucât potrivit art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de

baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactie, indiferent de forma lor juridica.

Referitor la mentiunea contestatarului conform careia " *operatiunile subsemnatului nu au caracter comercial, ci caracter civil*" precizam :

Utilizarea in cuprinsul Codului fiscal a unei notiuni precum "comerciant",astfel cum aceasta este definita de Codul comercial, nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza , in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila", "operatiuni impozabile" si "activitate economica". In aceste conditii, definitiile existente la art.126 alin.(9) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice in calitate de persoane impozabile.

In plus, trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Activitatile de interes general cum sunt: spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiuni strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati; activitatea de invatamant prevazuta in Legea invatamantului nr.84/1995; prestari de servicii si/sau livrari de bunuri strans legate de asistenta si/sau protectia sociala, efectuate de institutiile publice sau de alte entitati, etc, care sunt operatiuni impozabile, dar scutite de TVA fara drept de deducere. Prin urmare, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciat" cu cele precum "operatiuni impozabile" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA).

Actele juridice in urma carora se transfera dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt incheiate in baza Codului Civil, inasa veniturile obtinute din tranzactiile incheiate se impoziteaza conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) si titlului **VI Taxa pe valoarea adaugata** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste mentiunea contestatarului cu privire la " *organul fiscal face referiri repetate la activitatea subsemnatului din anul 2006. Aceasta activitate nu poate fi analizata sub nici un aspect de catre organul fiscal in conditiile in care au trecut mai mult de 5 ani de la acel moment. Mai mult trebuie subliniata si atitudinea pasiva a organului fiscal in perioada 2006-2008 raportat la aceasta activitate*" mentionam urmatoarele:

Selectia persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare a fost realizata de un compartiment specializat in baza listelor intocmite pe baza prelucrarii informatiilor transmise de birourile notariale prin declaratia 208. Prin circulara nr. emisa de ANAF s-a solicitat Activitatii de Inspectie Fiscala declansarea actiunilor necesare pentru verificarea persoanelor care au efectuat tranzactii imobiliare si nu s-au inregistrat ca platitori de TVA, precizandu-se ca vor fi supuse verificarii acele persoane fizice care au efectuat peste 5 sau mai multe tranzactii in perioada de prescriptie, actiunea fiind initiata sub forma unui control inopinat pentru clarificarea starii de fapt fiscale a persoanei fizice, iar la finalizarea actiunii de control inopinat se va propune, dupa caz, continuarea cu o inspectie fiscala partiala pentru verificarea TVA.

Controlul inopinat a fost declansat la d-l **xxxx** in baza ordinului de serviciu nr. in urma caruia s-a incheiat procesul verbal nr. prin care s-au estimat sume reprezentand TVA de plata precum si obligatii fiscale accesorii, controlul fiind finalizat cu propunerea de continuare a actiunii cu o inspectie fiscala partiala privind TVA. Inspectia fiscala s-a

efectuat in baza avizului de inspectie fiscala nr. pentru perioada 2006 - sem.I 2011 si s-a finalizat prin intocmirea Raportului de inspectie fiscala nr. .

Referitor la sustinerea contestatarului conform careia au trecut mai mult de 5 ani de la inceperea activitatii ,la art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

-art.91

"(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel."

Art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevede:

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Din prevederile legale enuntate mai sus se retine ca, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani iar termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala.Creanta fiscala se naste in momentul in care se constituie baza de impunere.

Potrivit prevederilor art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspectiei fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Avand in vedere ca prevederile mai sus mentionate se retine ca inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, iar in cazul altor categorii de contribuabili decat contribuabilii mari inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia

depunerii declaratiilor fiscale. Pentru aceasta categorie de contribuabili, inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe o perioada de 5 ani, daca este identificata cel putin una dintre situatiile prevazute de art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus mentionate.

Asa cum rezulta din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala nr., organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l **xxxx** a desfasurat in perioada 2006-2009 activitati de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 24.10.2006.

Intrucat contestatorul nu si-a indeplinit aceasta obligatie, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta nu a depus deconturi de TVA si nu a platit la bugetul de stat TVA aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate, fiind astfel identificate situatiile prevazute la lit.b) si c) ale art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv nedepunerea declaratiilor fiscale in interiorul termenului de prescriptie si neindeplinirea obligatiilor de plata cu privire la TVA datorata bugetului general consolidat, situatie in care inspectie fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.

In consecinta in mod legal inspectia fiscala , in speta a fost extinsa pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe perioada de 5 ani.

In ceea ce priveste data la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, asa cum s-a retinut si mai sus aceasta incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv in momentul in care, potrivit legii se constituie baza de impunere care le genereaza, nascandu-se totodata dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala nr., organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l **xxxx** a devenit persoana impozabila platitoare de TVA incepand cu data de 24.10.2006, astfel ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, obligatia de plata si dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili si a determina TVA datorata s-a nascut in anul 2006.

In consecinta, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, in speta in cauza de 5 ani, incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta, respectiv de la data de 1 ianuarie 2007.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarului " in mod nejustificat organul fiscal a procedat si la emiterea din oficiu a unui cod de inregistrare fiscala in scopuri de TVA pentru subsemnatul. Si din acest punct de vedere apreciez ca mi s-a creat un prejudiciu avand in vedere ansamblul implicatiilor ce decurg din inregistrarea mea din oficiu ca si platitor de TVA", precizam ca echipa de inspectie a transmis procesul verbal de control inopinat catre organul fiscal competent in vederea inregistrarii fiscale, respectiv Administratia Finantelor Publice, organ fiscal in a carui raza teritoriala isi are domiciliul contestatarul, asa cum prevede in anexa 1, cap.1, pct.1 din Ordinul ANAF nr. 1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum si a modelului si continutului unor formulare " Prezenta procedura se aplica de catre compartimentul cu atributii in domeniul inregistrarii fiscale, denumit in continuare compartiment de specialitate, din cadrul organului fiscal competent".

Dupa primirea procesul verbal de control inopinat, Administratia Finantelor Publice a procedat la notificarea d-lui **xxxx** prin adresa nr. care a fost primita de contestatar in data de 02.02.2012. Deoarece d-l **xxxx** nu s-a prezentat la Administratia Finantelor Publice in vederea inregistrarii in scopuri de TVA in termenul legal de 5 zile , in baza prevederilor Cap.II, pct.9 si pct.10.1 din Ordinul ANAF nr. 1786/2010 organul fiscal competent a intocmit referatul nr. prin care a propus inregistrarea in scopuri de TVA a d-lui **xxxxx**. Dupa aprobarea referatului, a fost emisa Decizia privind inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA nr. . Dupa comunicarea acestei decizii catre contestatar, compartimentul de specialitate a emis Certificatul de inregistrare in scopuri TVA care a fost transmis contestatarului prin posta cu confirmare de primire.

Astfel, inregistrarea in scopuri de TVA a contestatarului s-a facut de organul fiscal competent, respectiv AFP, cu respectarea prevederilor legale.

Nu se poate retine sustinerea contestatarului conform careia " *decizia de impunere nr. 96/27.04.2012 nu a fost motivata in fapt, iar in drept sunt enumerate o serie de articole din Codul fiscal*", Decizia de impunere a fost emisa conform prevederilor Ordinului ANAF nr. 1415/11.08.2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice cuprinzand atat motivele de fapt cat si temeiul de drept pe care s-au intemeiat constatările organelor de inspectie fiscala, iar la baza emiterii Deciziei de impunere sta Raportul de inspectie fiscala care cuprinde constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

In drept, art. 109 alin.(1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala prevede ca:

“ART. 109

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere”.

Astfel, motivatiile petentei urmeaza a fi respinse ca neintemeiate.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre d-l **xxxx** cu apartamente noi construite conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina d-lui **xxxx** TVA de plata in valoare de lei asupra veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea apartamentelor noi construite, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 2006-2009, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma totala de **lei** prin Decizia de impunere nr..

In ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii contestate in suma de **lei** stabilite prin Decizia de impunere nr. , precizam:

Majorarile de intarziere in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 26.01.2007 pana la data de 30.06.2010 si au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) in vigoare pana la 01.07.2010 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Dobanzile de intarziere in quantum de 0,05% /zi in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010 conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

" 10. Dobânzi

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

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

Dobanzile de intarziere in quantum de 0,04%/zi in valoare de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.10.2010 - 24.04.2012 conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003:

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

La calculul penalitatilor de intarziere in suma de **lei** (lei X 15%), in drept sunt aplicabile prevederile art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care precizeaza :

"ART. 120¹*

Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

Obligatiile fiscale accesorii au fost calculate corect, conform prevederilor legale mentionate, astfel ca afirmatia contestatoarei conform careia " *majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere sunt calculate in mod cu totul eronat, nicicum nu rezulta sumele pe care le-au calculat inspectorii fiscali*" nu este intemeiata.

Intrucat prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru suma de lei reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de **lei**, conform principiului "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de catre d-l **xxxx** inregistrata la D.G.F.P. sub nr., pentru suma totala de lei, compusa din:

- **lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand penalitati aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.