



DECIZIA nr. 000/04.2019
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică X,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice asupra contestației formulate de **persoana fizică X.**

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice, având ca obiect suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei taxă pe valoarea adăugată;
- 000 lei dobânzi aferente T.V.A;
- 000 lei penalități de întârziere aferente T.V.A;

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică X.

I. Persoana fizică X contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, emisă în baza

Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice, pentru următoarele considerente:

Persoana fizică X susține că inspecția fiscală a vizat o perioadă la care a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, prin prisma faptului că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 98 alin. (1) și art. 91. alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că derularea inspecției fiscale a fost suspendată de către organele de inspecție fiscală pentru o perioadă de 7 ani, depășind termenul general de prescripție de 5 ani, fiind invocat motivul generic, fără a oferi vreun detaliu sau vreun indiciu cu privire la aspectele concrete ce urmau să facă obiectul efectuării de cercetări specifice, fapt pentru care contestatarul susține că necesitatea suspendării derulării inspecției fiscale nu a fost dovedită și nu a fost susceptibilă a avea efectul suspendării termenului de prescripție.

În același timp, persoana fizică X susține că inspecția fiscală s-a efectuat cu încălcarea limitei maxime de timp prevăzută de art. 104 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, respectiv 3 luni de zile.

De asemenea, persoana fizică contestatară susține că durata neobișnuit de mare a derulării inspecției fiscale a avut drept efect triplarea sumei imputată, reprezentând T.V.A. de plată, cauzându-i astfel un prejudiciu material acestuia și invocă în apărarea sa art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă din anul 1865, în vigoare la data începerii inspecției fiscale.

În ceea ce privește T.V.A de plată, persoana fizică X susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au reținut că avea obligația de a solicita înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de T.V.A. până la data de 10.03.2006.

Totodată, persoana fizică contestatară susține că până la data de 01.01.2010 Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti T.V.A.-ul aferent acestor operațiuni.

Persoana fizică X invocă art. 127 din Codul fiscal în vigoare la data de 01.01.2007, care precizează expres faptul că nu are caracter de continuitate obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală.

În același timp, persoana fizică contestatară susține că organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont de adresa oficială nr. 635887, din data de 23.01.2008, prin care A.N.A.F. - Direcția generală legislație și proceduri fiscale a comunicat Uniunii Naționale a Notarilor Publici din România faptul că începând cu data de 01.01.2008 doar persoanele fizice care depășesc pragul de 35.000 euro au obligația de a se înregistra în scopuri de T.V.A.

Având în vedere că dispozițiile din adresele nr. 430669/31.03.2010 și nr. 430909/03.05.2010, înaintate de Direcția generală legislație și proceduri

fiscale către Direcția generală de coordonare a inspecției fiscale, sunt susceptibile de interpretări diferite în ceea ce privește modul de determinare a bazei impozabile pentru tranzacții imobiliare, se încalcă principiul certitudinii impunerii, motiv pentru care dacă însăși autoritatea competentă a avut o viziune inconsecventă și incoerentă asupra acestor dispoziții de ordin fiscal, atunci și decizia de impunere este nelegală.

Totodată, persoana fizică contestatară invocă principiul de drept „*in dubio contra fiscum*”, principiul legalității și securității juridice și susține că a efectuat tranzacțiile supuse inspecției fiscale în calitate de persoană fizică și nu de comerciant/persoană impozabilă, neîndeplinind acte de comerț dintre cele reglementate de art. 3 din Codul comercial pentru care exista obligația de plată T.V.A.

În ceea ce privește calculul obligațiilor fiscale accesorii, persoana fizică X susține că s-a făcut cu încălcarea principiului proporționalității, accesoriile stabilite de către organele de inspecție fiscală fiind de două ori mai mari decât debitul fiscal principal invocând, în acest sens, hotărârea în cauza C-138/14 Salomie și Oltean.

Având în vedere cele menționate, persoana fizică X solicită anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

În perioada 2007-2010, soții X și Z au încheiat un număr de 000 de contracte de vânzare-cumpărare, având ca obiect vânzarea de apartamente noi, parcări subterane și supraterane, la care s-au încasat avansuri începând cu luna februarie 2006, lună în care a fost depășit plafonul de scutire a T.V.A. prin încasarea în avans a sumei 000 lei, reprezentând contravaloarea prețului din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000 și urmau să fie înregistrați în scopuri de T.V.A. începând cu data de 01.04.2006.

Având în vedere prevederile art. 125, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 128 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil în momentul efectuării operațiunilor, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a realizat venit din operațiuni impozabile și taxabile din punct de vedere al T.V.A.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea sumei de 000 lei, reprezentând T.V.A. colectată pentru veniturile obținute de ambii soți, cu următoarele cote: 5%, 19%, respectiv 24% (calculată conform procedurii sutei mărite) aferentă sumei totale de 000 lei, sumă încasată pentru tranzacțiile care nu sunt scutite de taxă, după cum urmează:

- pentru cota de 5% au fost aplicate dispozițiile art. 140 alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil la momentul efectuării tranzacțiilor și pct. 23 (10) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și s-a colectat T.V.A. în sumă de 000 lei, suma totală încasată pentru aceste tranzacții fiind 000 lei și constă în înstrăinarea de apartamente noi, respectiv apartamente noi și parcare, prezentând declarațiile pe propria răspundere ale cumpărătorilor. Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că sunt îndeplinite cerințele stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, pentru justificarea aplicării cotei reduse de T.V.A. de 5%;

- pentru cota de 19% au fost aplicate dispozițiile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil la momentul efectuării tranzacțiilor și s-a colectat T.V.A. în sumă de 000 lei, suma totală încasată pentru aceste tranzacții fiind de 000 lei și consta în înstrăinarea de apartamente noi, parcuri și boxe;

- pentru cota de 24% au fost aplicate dispozițiile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, aplicabil la momentul efectuării tranzacțiilor și s-a colectat T.V.A. în sumă de 000 lei, suma totală încasată pentru această tranzacție fiind de 000 lei, constând în înstrăinarea unei parcuri.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de 000 lei, provenită din contracte de dare în plată și lucrări de construcție, sumă stabilită și de contribuabil conform documentelor depuse.

Urmare inspecției fiscale privind activitatea desfășurată de persoanele fizice X și Y (soți) în perioada 01.01.2006-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- T.V.A. colectată conform inspecție fiscală: 000 lei;
- T.V.A. deductibilă conform inspecție fiscală: 000 lei;
- T.V.A. de plată: 000 lei;
- Majorări/Dobânzi de întârziere: 000 lei;
- Penalități de întârziere: 000 lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu art. 125¹, alin. (1), pct. 18 și art. 127, alin. (9) și (10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care prevede că: *“Orice asociat sau partener al unei asocieri, sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt*

desfășurate în numele asocierii sau organizației respective” - alin. (9) al art. 127 din Codul fiscal și pct. 3 alin. (6) din H.G. 44/2004, privind normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 “6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație,” astfel persoana fizică X a fost considerat de către organele de inspecție fiscală drept reprezentant al familiei sale considerat în speță asociere fără personalitate juridică, constituită prin actul casatoriei.

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

1.A) În ceea ce privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale aferente perioadei verificate, se rețin următoarele:

În speță, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit art. 347 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații 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.”,

iar potrivit art. 23:

“Art. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(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 mai sus enunțate se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele

fiscale nu mai emit titlul de creanță fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere urmare efectuării inspecției fiscale, conform art. 92 alin. (2), lit. b) din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“ART. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;”

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citat mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În speță, pentru obligația fiscală aferentă taxei pe valoarea adăugată generată în anul 2006, termenul de prescripție a început să curgă din data de 26 ianuarie 2007 și s-a împlinit la 31 decembrie 2011, iar inspecția fiscală a fost generată prin Avizul de inspecție fiscală nr. 000 și a început cursul anului 2011, motiv pentru care se reține că nu a intervenit prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale.

1.B) Referitor la afirmația persoanei fizice contestată privind depășirea duratei inspecției fiscale, efectuându-se pe o perioadă mai mare de 3 luni, încalcându-se astfel prevederile art. 104 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Din coroborarea prevederilor art. 104 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale

autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

cu prevederile art. 2 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 467/2013, privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, conform cărora:

„(2) Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucișate, în vederea verificării suspiciunilor identificate în legătură cu documentele și operațiunile impozabile ale contribuabilului supus inspecției fiscale; [...].”

se reține că inspecția fiscală nu poate fi mai mare de 3 luni, perioada în care inspecția fiscală este suspendată nefiind inclusă în calculul acesteia, inspecția fiscală putând fi suspendată pentru efectuarea unor controale încrucișate.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că inspecția fiscală parțială a fost inițiată prin Avizul de inspecție fiscală nr. 000, transmis cu poșta, având confirmarea de primire nr. 00, iar prin adresa înregistrată sub nr. 000, contribuabilul solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale, conform art. 101 alin. (2), lit. d) din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală prin adresa nr. 000, aprobându-i amânarea inspecției fiscale până pe data de 000. Prin urmare, inspecția fiscală a început la data de 000 și s-a finalizat la data de 000, când a avut loc discuția finală.

Prin adresa nr. 000, comunicată sub semnătura persoanei fizice Y, având calitatea de angajat, a fost comunicat contribuabilului că inspecția fiscală parțială se suspendă în vederea efectuării de cercetări specifice pentru stabilirea realității tranzacțiilor efectuate de acesta în perioada 2006-2010.

Reluarea inspecției fiscale s-a efectuat la data de 000, conform adresei nr. 000, transmisă prin poștă cu confirmarea de primire nr. 000.

Astfel, se reține faptul că perioada efectivă de desfășurare a inspecției fiscale este de 40 zile, respectiv de la data de 000 până la data de 000, când inspecția fiscală a fost suspendată și de la data de 000 (când a fost reluată inspecția fiscală) până la data de 000, data discuției finale, nefiind depășit termenul de 3 luni.

Prin urmare, afirmația persoanei fizice contestată, conform căreia termenul de 3 luni de zile a fost cu mult depășit de către organele de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește accesoriile considerate de persoana fizică ca nedatorate, pe motivul depășirii duratei legale a inspecției fiscale, se reține că, așa cum am precizat, termenul de 3 luni prevăzut pentru efectuarea inspecției fiscale este un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere.

Se reține faptul că prelungirile perioadei de efectuare a inspecției fiscale au condus la solicitarea unor informații suplimentare de la autoritățile fiscale similare și totodată la acordarea posibilității contribuabilului de a depune toate documentele pe care le-a considerat necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare de plată, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite în interiorul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală, urmare stabilirii T.V.A, contribuabilul datorează accesorii potrivit art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și alin. (2) și art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dobânzi/majorări și penalități de întârziere reprezentând o sancțiune pentru neplata la scadență a obligațiilor datorate bugetului general consolidat, debit ce s-a aflat la dispoziția contribuabilului.

Astfel, accesoriile sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosinței sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperi un prejudiciu cauzat bugetului de stat.

Având în vedere faptul că afirmațiile persoanei fizice contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației va proceda la analizarea pe fond a contestației.

2. Referitor la T.V.A. în cuantum de 000 lei și accesoriile aferente în cuantum de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2006 - 2010, constând în vânzări de apartamente, locuri de parcare și boxe, persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la data depășirii plafonului.

În fapt, urmare inspecției, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2006 - 2010, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea unor apartamente, locuri de parcare subterane și supraterane și boxe.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a realizat în perioada 2006-2010 un număr de 000 de tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X prin încasarea în avans și a sumei de 000 euro, reprezentând contravaloarea prețului din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000 a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei, conform prevederilor art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel avea obligația să solicite înregistrarea ca persoana impozabilă în scopuri de T.V.A. până la data de 10.03.2006 și urma să fie înregistrat în scopuri de taxă pe valoare adăugată începând cu data de 01.04.2006.

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor de natura taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate în perioada verificată intră în sfera de aplicare a acestei taxe.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, că persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 000 lei, rezultată din diferența dintre taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală, prin aplicarea cotei de 5%, 19%, respectiv 24% (calculată conform procedurii sutei mărite) asupra bazei impozabile în cuantum de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în cuantum de 000 lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2006, care precizează:

„(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).”

În acest sens sunt și prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a T.V.A, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate 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 sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

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

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

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

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

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor

corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În explicitarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. 2 alin. (1), respectiv pct. (3) alin. (1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în vigoare până la data de 31.12.2006:

„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.”,

iar, începând cu data de 01.01.2007:

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

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

În același sens este și Decizia civilă nr. 152/31.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara – Secția contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. 675/30/2010, irevocabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(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.[...]”

iar potrivit aceluiași articol alin. (1), în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

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

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(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, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 56 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„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.[...].”

Astfel, potrivit alin. (1) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 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, 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 01.01.2006 - 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. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. 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. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, orice 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 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006, 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 plătitor 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 livrarile de bunuri și prestațiile de servicii efectuate în această perioadă;[...].”

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, ulterior înregistrării, 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 la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, potrivit pct. 62 alin. (2) de aplicare a art. 152 alin. (6):

„(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;”

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, după înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.**

Începând cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

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

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă 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 unui astfel de imobil.

Începând cu data de 01.01.2008, alin. (2) lit. f) al art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

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

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

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

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”,

iar în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

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

Baza de impunere se determină potrivit prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor din partea cumpărătorului, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada 2006-2010, persoana fizică X împreună cu soția acestuia, Z, au efectuat tranzacții (vânzări), cu bunuri imobile constând în vânzarea de apartamente noi și vechi, locuri de parcare subterane și supraterane și boxe, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că sunt supuse regimului de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a realizat în perioada 2006-2010 un număr de 000 de tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X prin încasarea în avans și a sumei de 000 euro, reprezentând contravaloarea prețului din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. 000 a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei, conform prevederilor art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel avea obligația să solicite înregistrarea ca persoana impozabilă în scopuri de T.V.A. până la data de 10.03.2006 și urma să fie înregistrat în scopuri de taxă pe valoare adăugată începând cu data de 01.04.2006.

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor de natura taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile efectuate în perioada verificată intră în sfera de aplicare a acestei taxe.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat, pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010, că persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată în cuantum de 000 lei, rezultată din diferența dintre taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită de organele de inspecție fiscală, prin aplicarea cotei de 5%, 19%, respectiv 24% (calculată conform procedurii sutei mărite) asupra bazei impozabile în cuantum de 000 lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă, în cuantum de 000 lei.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2006-2010 de către persoana fizică X, respectiv efectuarea a 000 tranzacții cu apartamente, locuri de parcare și boxe, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică X, prin operațiunile care le-a desfășurat în acea perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Or, se reține că persoana fizică X, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent începând cu luna martie 2006, data depășirii plafonului de scutire de 200.000 lei fiind în luna februarie 2006, prin încasarea în avans și a sumei de 000 euro, pe lângă sumele încasate.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2006, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de imobile și parcări, rezultă că operațiunile efectuate de contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.1 din Codul fiscal, născându-se, totodată, obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 200.000 lei.

Mai mult, așa cum se reține din Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2018, persoana fizică X nu s-a înregistrat în scopuri de T.V.A.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie din perioada efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit, în temeiul art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Normelor de aplicare ale Legii nr. 571/2003 aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, aplicând cotele prevăzute de lege la valoarea înscrisă în contractele de vânzare – cumpărare, faptul că persoana fizică X datorează cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, pentru tranzacțiile efectuate, suma de 000 lei.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului ca fiind datorată taxă pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, aferentă livrării de imobile și parcări efectuate în perioada 2006 – 2010.

Invocarea de către contestatar a faptului că până la data de 01.01.2010 Codul fiscal nu a reglementat condițiile pentru impozitarea cu T.V.A. a persoanelor fizice ce desfășoară tranzacții cu bunuri imobile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu a fost modificată semnificativ, noțiunile de persoană impozabilă, caracter de continuitate și activitate economică existând în Codul fiscal, încă de la publicare.

Astfel, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor,

comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate.

De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri. Tot începând cu anul 2004 prin Codul fiscal s-a introdus condiția ca astfel de venituri să aibă caracter de continuitate. Totuși, activitatea economică nu include vânzarea de către persoanele fizice a locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Însă, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018, se reține că, în perioada 2006-2010, persoana fizică X a efectuat 000 de tranzacții reprezentând vânzări de imobile, locuri de parcare și boxe, de unde rezultă faptul că aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, având caracter de continuitate. De asemenea, rezultă faptul că aceste tranzacții nu au fost utilizate în scop personal, ci au constituit operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada menționată, contestatarul a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, așa cum rezultă din cuprinsul prezentei, contestatarul avea obligația legală să solicite îndeplinirea tuturor obligațiilor legale în ceea ce privește înregistrarea în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și evidențierea operațiunilor economice efectuate, or organele de inspecție fiscală nu au făcut altceva decât să constate neîndeplinirea prevederilor legale de către aceasta și să ia măsurile ce se impun în astfel de situații.

Referitor la argumentul contestatarului conform căruia nu are calitatea de comerciant, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării de imobile este supusă legii fiscale, motiv pentru care tranzacțiile efectuate de o persoană impozabilă având ca obiect livrări de bunuri imobile trebuie analizate din punct de vedere fiscal. Astfel, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial, în materia fiscală determinant este conținutul economic al acestora, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

Mai mult, potrivit art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

“În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Astfel, din aprofundarea dispozițiilor normative de mai sus, se desprinde concluzia potrivit căreia legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității, iar, potrivit doctrinei, interpretarea se face în strictă concordanță cu intenția legiuitorului.

Mai mult, se reține că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul familiei, Codul civil). Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de imobile), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Referitor la invocarea principiului certitudinii impunerii prevăzut la art. 3 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, organul de soluționare a contestației reține că această afirmație nu se probează în speță, atâta vreme cât actul normativ, respectiv Codul fiscal, conține prevederi clare cu privire la condițiile în care se stabilește calculul T.V.A, precum și procedura de inspecție care conduce la stabilirea acesteia.

În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la principiul securității juridice care privește stabilitatea situațiilor juridice și a raporturilor consfințite prin hotărâri judecătorești, organul de soluționare a contestației reține că acesta nu este aplicabil speței din următoarele considerente:

Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime **nu se opun** în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, urmare unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, **cu condiția ca** această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea aceste taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

În același timp, Directiva nr. 2006/112/C.E. **se opune**, în împrejurimi precum cele în discuție în litigiul principal, **unei reglementări naționale** în temeiul căreia dreptul de deducere a T.V.A. datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri

de T.V.A. atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de T.V.A. și nu a fost depus decontul taxei datorate.

Având în vedere cele reținute mai sus, argumentul persoanei fizice referitor la principiul certitudinii impunerii nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X, T.V.A. în cuantum de 000 lei, fapt pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **persoana fizică X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2018 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice, în ceea ce privește suma de **000 lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la accesoriile în sumă de **000 lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie a fost respinsă contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2018, pentru T.V.A. în sumă de **000 lei**, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația și pentru suma de **000 lei** cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului. Totodată, contestatarul nu aduce argumente legate de modul de calcul al accesoriilor, cota aplicată, temeiurile legale în baza cărora au fost stabilite.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care

realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. 000/2018, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice, pentru suma de 000 lei, reprezentând:

- 000 lei taxă pe valoarea adăugată;
- 000 lei dobânzi aferente T.V.A;
- 000 lei penalități de întârziere aferente T.V.A.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,