



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 381/183/06.03.2014

privind soluționarea contestației formulate de **dl. X**
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
nr.X/20.01.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr.X/15.01.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/20.01.2014, asupra contestației formulate prin avocat de dl. X, CNP X cu domiciliul în comuna X, sat X, nr.X, jud.X și cu domiciliul procesual ales la sediul profesional al avocatului X, în X, str. X, nr.X, ap.X, jud. X.

DI. X contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform confirmării de primire a actelor administrativ fiscale (anexată la dosarul cauzei) din data de 20.11.2013 și data înregistrării contestației la A.J.F.P. Caraș-Severin, respectiv 23.12.2013. Contestația este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal avocat X care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată **dl. X** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013, solicitând anularea acestora, cu consecința exonerării de la plata obligațiilor bugetare stabilite prin decizia de impunere sus menționată, pentru următoarele motive:

Contestatorul arată că prin decizia de impunere sus menționată s-au stabilit în sarcina sa următoarele obligații de plată: X lei cu titlul de TVA, X lei cu titlul de dobânzi/majorări de întârziere și X lei cu titlul de penalități de întârziere.

Contestatorul susține că decizia de impunere este afectată de vicii multiple, de natură să atragă nulitatea acesteia, arătând printr-o prezentare sintetică, că acestea sunt următoarele:

- necomunicarea avizului de inspecție fiscală;
- lipsa motivării în fapt și insuficiența motivării în drept;
- faptul că dl. X nu are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA;
- [pentru tranzacțiile în care persoana fizică în discuție a vândut cote-părți din imobile:] punerea în sarcina acesteia a obligației de a plăti TVA aferent întregului preț al imobilelor vândute, cu toate că a înstrăinat doar cotă-parte de 50% din imobil (și a încasat/reținut doar 50% din prețul imobilului întreg);
- [pentru tranzacțiile în care a vândut cote-părți din imobile:] aplicarea greșită a prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, în sensul că vânzarea nu s-a realizat pentru „construcții noi” conform definiției legale existente, fiind făcută în afara intervalului de timp în raport cu care se determină caracterul „nou” al construcției;
- [pentru tranzacțiile prin care s-au vândut părți din construcții vechi:] faptul că autoritatea fiscală a calculat TVA prin raportare la tranzacții scutite de TVA (imobile reprezentate de părți din construcții vechi, exceptate de la regimul de taxare cu TVA);
- aplicarea unui mod greșit de determinare a TVA (respectiv, autoritatea fiscală a considerat că baza impozabilă este prețul prevăzut în contract, determinând TVA prin aplicare la acest preț; în realitate, în măsura în care ar fi fost datorat TVA ar fi trebuit considerat inclus în prețul prevăzut în contract).

Contestatorul dezvoltă în cele ce urmează argumentele contestației:

1. Necomunicarea avizului de inspecție fiscală

Contestatorul arată că, comunicarea în scris a avizului de inspecție fiscală este obligatorie potrivit art. 101-102 din Codul de procedură fiscală, susținând că nu i-a fost comunicat avizul de inspecție fiscală, fapt ce constituie un viciu de formă de natură să atragă nulitatea întregii inspecții fiscale, a raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de Impunere emisă pe baza constatărilor echipei de control fiscal.

Totodată, contestatorul susține că necomunicarea avizului de inspecție fiscală este un aspect cu consecințe deosebit de grave, mai ales în contextul în care se corelează cu perioada extrem de scurtă în care s-a desfășurat inspecția fiscală (respectiv, 15.10.2013 - 24.10.2013). Astfel că, în aceste condiții, nu a avut posibilitatea să-și pregătească în mod corespunzător poziția față de susținerile organului de control și nici să identifice toate contractele în baza cărora s-au realizat

operațiunile supuse controlului fiscal.

2.Lipsa / inconsistența motivării Deciziei de Impunere

Contestatorul arată că, potrivit art.87 coroborat cu art.43 din Codul de procedură fiscală, decizia de impunere trebuie să cuprindă, printre altele, motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora au fost stabilite obligațiile bugetare stabilite.

Or, în speță, contestatorul susține că decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt, existând doar aprecieri generice de tipul în luna martie 2010, X a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro și că ar fi avut obligația de a solicita înregistrarea ca plătitor de TVA, precum și să colecteze și să plătească TVA pentru tranzacții impozabile efectuate după această dată. Nu există nici o mențiune în decizia de impunere cu privire la volumul tranzacțiilor desfășurate de subsemnatul în perioada supusă controlului fiscal și nici cu privire la obiectul acestor tranzacții, pentru a se putea determina în mod efectiv (iar nu prin afirmații generice) modul în care au fost încălcate normele fiscale.

În ce privește temeiurile de drept, contestatorul susține că acestea sunt prezentate în mod extrem de sumar în decizia de impunere.

Contestatorul arată că motivele de fapt și temeiurile de drept reprezintă o componentă deosebit de importantă a oricărui act administrativ fiscal și, mai ales, a oricărei decizii de impunere. Legiuitorul a prevăzut necesitatea prezentării acestora (ceea ce presupune o prezentare efectivă, detaliată, în termeni concreți, iar nu generici) în scopul evitării arbitrariului și pentru transparența raporturilor juridice fiscale. Un stat în care organele fiscale pretind plata obligațiilor bugetare fără a motiva în fapt proveniența acestora, respectiv fără a indica în mod concret activitățile impozitate, nu ar fi un stat de drept - per a contrario, în România, care se pretinde stat de drept, este absolut obligatorie indicarea motivelor de fapt și a temeiurilor de drept care stau la baza emiterii deciziilor de impunere.

Astfel, contestatorul susține că lipsa motivelor de fapt și inconsistența prezentării temeiurilor de drept reprezintă un viciu de formă ce atrage nulitatea deciziei de impunere.

3.Persoana fizică X nu are calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA

Contestatorul arată că, în condițiile în care nu a exercitat acte de comerț și că, în calitate de persoană fizică, nu are posibilitatea de a deduce TVA plătit pentru cheltuieli efectuate în legătură cu operațiunile de achiziționare a bunurilor ulterior vândute, este evident că nu are calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA, respectiv nu a avut obligația de a colecta și de a plăti TVA .

De asemenea, contestatorul arată că separat de interpretarea că a efectuat sau nu operațiuni economice cu caracter de continuitate, faptul că, în calitate de persoană fizică, nu-și poate exercita dreptul de deducere al TVA conduce la concluzia că nu este subiect de drept fiscal din perspectiva TVA. Astfel, contestatorul susține că organul fiscal a emis doar Decizia de Impunere fără să-i acorde cod de înregistrare în scop de TVA și, totodată, fără să-i acorde posibilitatea de deduce TVA pentru operațiuni conexe, reprezentând cheltuieli legate de achiziționarea și/sau construirea bunurilor proprietate personală pe care ulterior le-a vândut.

Or, această situație încalcă principiul neutralității taxei pe valoare adăugată - ceea ce atrage nulitatea Deciziei de Impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală.

Această interpretare a fost reținută atât de instanțele judecătorești, cât și de către autoritățile fiscale. Astfel, direcția de legislație în domeniul TVA menționa în adresa nr. X/31.06.2007 următoarele:

În contextul celor prezentate, reiese că livrările de terenuri construibile

[raționamentul este aplicabil și pentru operațiuni cu construcții - n.n.], efectuate de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA sunt operațiuni taxabile, cu excepția situației în care au fost achiziționate de la persoane fizice sau de la alte persoane care nu aveau obligația să aplice taxa pe valoare adăugată pentru livrarea respectivă."

4. Raportul de Inspecție Fiscală (și, implicit, Decizia de Impunere) aplică greșit prevederile legale referitoare la determinarea construcțiilor noi

Contestatorul susține că parte din tranzacțiile supuse controlului fiscal privesc cote-părți de 1/2 din apartamente pe care organul fiscal le-a considerat vânzări de construcții noi, exceptate de la regimul de scutire de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) Cod fiscal.

În această categorie se includ următoarele contracte de vânzare-cumpărare (denumite prescurtat „CVC”):

- a) CVC nr. X/05.03.2010 autentificat de BNP X;
- b) CVC nr. X/03.09.2012 autentificat de BNP X;
- c) CVC nr. X/08.04.2010 autentificat de BNP X;
- d) CVC nr. X/29.03.2010 autentificat de BNP X;
- e) CVC nr. X/15.06.2010 autentificat de BNP X;
- f) CVC nr. X/21.12.2012 autentificat de BNP X.

Contestatorul arată că, potrivit definiției legale prevăzută de art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 Cod fiscal, 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.

Or, în realitate, toate contractele de vânzare-cumpărare au fost încheiate după sfârșitul anului imediat următor celui în care s-au finalizat construcțiile respective, sens în care cotele-părți din dreptul de proprietate vândute nu se referă la construcții noi în sensul legii fiscale, tranzacțiile fiind astfel exceptate de la regimul de TVA.

Contestatorul precizează că v-a dovedi aceste aspecte prin procese-verbale de recepție a lucrărilor de construire, pe care le v-a depune la organul fiscal în interiorul termenului legal de soluționare a contestației.

5. Raportul de Inspecție Fiscală (și, implicit, Decizia de Impunere) stabilește în sarcină sa TVA pentru prețul întreg al tuturor imobilelor care au făcut obiectul contractelor supuse controlului, chiar dacă în unele tranzacții s-a înstrăinat doar o cotă-parte de 50% din imobil

Contestatorul arată că, așa cum rezultă din tabelele anexate Deciziei de Impunere, organul fiscal a observat că în unele situații persoana fizică a înstrăinat doar cota-parte de 1/2 din dreptul de proprietate cu privire la unele imobile. Cu toate acestea, contestatorul susține că din Decizia de Impunere și actele anexate rezultă că s-a pus în sarcina sa obligația de a plăti TVA calculat pentru întregul preț al respectivelor imobile (deși a încasat doar 1/2 din prețul întreg) - ceea ce este nelegal și în neconcordanță cu starea de fapt.

Astfel arată că, în această categorie se află tranzacțiile identificate la lit. (a)-(f) din secțiunea 4 de mai sus.

Contestatorul susține că nu poate fi obligat să plătescă TVA pentru înstrăinarea celeilalte cote-părți de 1/2 din respectivele imobile, întrucât acele acte de vânzare nu au fost efectuate de dânsul.

Contestatorul susține că în aceste condiții, rezultă că Decizia de Impunere și

Raportul de Inspecție Fiscală trebuie anulate, pentru reefectuarea controlului fiscal și emiterea unei noi decizii de impunere, care să calculeze în mod corect cifra de afaceri (pentru determinarea faptului dacă a depășit sau nu plafonul de 35.000 Euro pe an și, dacă da, determinarea datei depășirii) și în continuare să calculeze corect TVA imputat.

6. Taxarea pentru operațiuni scutite în mod expres de TVA în temeiul art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal

Contestatorul susține că toate tranzacțiile supuse controlului fiscal și care au fost efectuate de dânsul pentru 100% din dreptul de proprietate asupra unor imobile au avut ca obiect părți din construcții vechi, respectiv terase/planșeuri acoperiș de deasupra unor blocuri de locuințe construite de zeci de ani.

Astfel, arată că în această categorie se includ următoarele contracte de vânzare-cumpărare (prescurtat „CVC”) pentru care s-a stabilit obligația de plată a TVA:

- a) CVC nr. X/19.10.2012 autentificat de BNP X;
- b) CVC nr. X/26.08.2010 autentificat de BNP X;
- c) CVC nr. X/25.11.2011 autentificat de BNP X;
- d) CVC nr. X/26.10.2011 autentificat de BNP X;
- e) CVC nr. X/18.03.2011 autentificat de BNP X;
- f) CVC nr. X/ 10.09.2012 autentificat de BNP X;
- g) CVC nr. X/22.11.2012 autentificat de BNP X.

Or, pentru respectivele tranzacții, contestatorul susține că sunt incidente prevederile art.141 alin. (2) lit.f) Cod fiscal, potrivit cărora sunt operațiuni scutite de TVA livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Contestatorul susține că nerespectarea de către organul de impunere a prevederilor legale exprese privind scutirea de la plata TVA a vânzărilor de construcții sau părți de construcții (cu excepția celor noi -situație inaplicabilă în speță) reprezintă o încălcare grosolană a legii, care nu poate fi rectificată decât prin anularea Deciziei de Impunere.

Astfel că, în aceste condiții, rezultă că Decizia de Impunere și Raportul de Inspecție Fiscală trebuie anulate, pentru reefectuarea controlului fiscal și emiterea unei noi decizii de impunere, care să țină cont de scutirea de TVA a respectivelor tranzacții, să calculeze în mod corect cifra de afaceri (pentru determinarea faptului dacă a depășit sau nu plafonul de 35.000 Euro pe an și, dacă da, determinarea datei depășirii) și în continuare să calculeze corect TVA imputat doar pentru tranzacții supuse regimului de plată a TVA.

7. Modalitate greșită de calcul a TVA, prin adăugare la prețul din tranzacțiile supuse regimului TVA

Contestatorul susține că modalitatea de calcul a TVA nu respectă așa-numitul procedeu al „sutei mărite”, potrivit căreia TVA trebuie considerat inclus în prețul final negociat de părți. Acest principiu se aplică în toate tranzacțiile de natură civilă.

Contractele de vânzare-cumpărare încheiate de dl. X sunt acte eminentamente civile, pentru care prețul final negociat și plătit cuprinde toate taxele datorate. În momentul negocierii unui contract de vânzare-cumpărare a unui teren, în special în situația în care este vorba de persoane fizice, se negociază acel preț care include toate taxele, o suplimentare a prețului ulterioară achitării acestuia fiind imposibilă.

Contestatorul precizează că, de altfel, este cu totul iluzoriu să se considere că părțile ar mai fi încheiat tranzacția, dacă ar fi avut reprezentarea faptului că,

cumpărătorul trebuie să plătească TVA adăugat la prețul negociat, pentru că în această situație suma finală pe care trebuie să o plătească acesta crește considerabil ! Spre deosebire de persoanele juridice care au calitatea de plătitor de TVA (și care pot deduce TVA), pentru cumpărători persoane fizice contează doar suma finală ce trebuie plătită, acesta fiind elementul determinant pentru încheierea tranzacției. Este, evident, absurd să se considere că un cumpărător care este dispus să achite prețul X pentru cumpărarea unui bun ar cumpăra același bun pentru un preț majorat cu 19% sau 24% (respectiv, majorat cu 1/5 sau 1/4 din prețul estimat inițial).

Contestatorul susține că o interpretare contrară ar conduce la încălcarea principiului neutralității TVA. Dacă TVA s-ar adăuga la prețul final stabilit de părți, această taxă s-ar transforma dintr-un impozit indirect suportat de către consumator într-un impozit direct pe care vânzătorul ar fi obligat să îl achite pentru livrarea unor bunuri.

Or, consumatorul final este cel care datorează în realitate TVA.

Contestatorul arată că, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a subliniat în cauza Elida Gibbs C-317/94 că:

19. Principiul de bază al TVA este că această taxă trebuie suportată de către consumatorul final (...)

Furnizorii/vânzătorii/prestatorii de servicii au exclusiv un rol de agenți ai statului în colectarea acestei taxe, aceștia nefiind persoane care să suporte din propriul patrimoniu TVA.

De asemenea, în hotărârea preliminară din 07.11.2013 pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nici o mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoană obligată la plata TVA pentru respectiva operațiune, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA.

Astfel, contestatorul susține că, în cazul tranzacțiilor încheiate nu are posibilitatea de a recupera de la cumpărători TVA pretins de organul de impunere, întrucât normele juridice aplicabile contractelor de vânzare-cumpărare nu pot pune în sarcina cumpărătorului plata unor sume peste prețul contractual convenit, în măsura în care însuși contractul nu conține prevederi exprese în acest sens.

Prin urmare, neavând posibilitatea de a recupera TVA de la dobânditorii imobilelor vândute, contestatorul susține că este necesară anularea Deciziei de Impunere și a Raportului de Inspecție Fiscală, cu consecința recalculării în mod corect a TVA datorat, care trebuie considerat inclus în prețul contractual.

Contestatorul precizează de asemenea că, Raportul de inspecție fiscală conține aprecieri greșite cu privire la aplicarea regimului de TVA la tranzacțiile supuse controlului, sens în care se impune a fi anulat/desființat, pentru argumentele expuse mai sus.

Totodată, contestatorul susține că, potrivit principiului juridic accesorium sequitur principalem, trebuie să fie exonerat și de la plata obligațiilor accesorii stabilite prin Decizia de Impunere (dobânzi/majorări/penalități de întârziere), ca o consecință directă a exonerării de la plata obligațiilor principale (TVA).

Pentru motivele dezvoltate mai sus, contestatorul solicită admiterea contestației,

anularea/desființarea actelor atacate, cu consecința exonerării de la plata obligațiilor bugetare stabilite prin decizia de impunere, contestată.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 a fost stabilită suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere programul de activitate pe luna octombrie 2013 și circulara A.N.A.F.nr. X/08.09.2009, privind acțiunea de verificare a persoanelor fizice care au încheiat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale la persoana fizică dl. X.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.10.2013, echipa de control s-a deplasat la domiciliul dl. X, situat în sat X, comuna X, jud. X, unde nu a putut fi identificată persoana fizică nominalizată.

Inspecția fiscală parțială s-a desfășurat la sediul Serviciului Fiscal Orășenesc X.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2007-31.12.2012 pentru obligația fiscală verificată - taxa pe valoarea adăugată.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și în conformitate cu art.56 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au solicitat înscrisuri privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada anilor 2007-2012 de persoana fizică X, la birourile notariale care au emis încheierile de autentificare a contractelor de vânzare cumpărare a acestor bunuri.

Astfel, în perioada anilor 2007-2012, persoana fizică X a realizat tranzacții cu bunuri imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv vânzări de construcții noi și terenuri aferente, pentru care a încheiat 19 contracte de vânzare cumpărare autentificate, contracte încheiate cu persoane fizice și juridice, în valoare totală de X lei, din care a încasat suma de X lei.

Din verificarea informațiilor transmise de notarii publici, fotocopii ale contractelor de vânzare/cumpărare privind bunurile imobile tranzacționate, a rezultat un număr de 19 contracte de vânzare cumpărare încheiate, după cum urmează:

- Biroul Notarului Public X a transmis fotocopii după 3 (trei) contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate în anii 2007, 2010 (anexa nr.1), valoare totală tranzacții: X lei,
- Biroul Notarului Public - X a transmis fotocopii după 2 (două) contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate în anul 2008 (anexa nr.2) valoare totală tranzacții: X lei,
- Biroul Notarial - X a transmis fotocopii după 2 (două) contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate în anii 2008 și 2012 (anexa nr.3) valoare totală tranzacții: X lei,
- Biroul Notarilor Publici - X a transmis fotocopii după 2 (două) contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate în anii 2009 și 2012 (anexa nr.4) valoare totală tranzacții: X lei,
- Biroul Notarilor Publici -X a transmis fotocopia unui contract de vânzare cumpărare, autentificat, încheiat în anul 2010 (anexa nr.5) valoare totală tranzacție: X lei,
- Biroul Notarului Public X a transmis fotocopia unui contract de vânzare cumpărare,

autenticat încheiat în anul 2010 (anexa nr.6), valoare totală tranzacție: X lei,
- Biroul Notarilor Publici - X, a transmis fotocopii după 2 (două) contracte de vânzare cumparare, autentificate, încheiate în anul 2011 (anexa nr.7) valoare totală tranzacții: X lei,
- Biroul Notarului Public – X a transmis fotocopii după 6 (șase) contracte de vânzare cumparare, autentificate, încheiate în anii 2010, 2011 și 2012 (anexa nr.8) valoare totală tranzacții: X lei.

Anul 2007

În anul 2007, în baza contractelor de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

- 2 (doua) contracte vânzare cumpărare au fost încheiate la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificate sub numerele:
 - X/21.11.2007 - valoarea de X lei,
 - X/20.12.2007 - valoarea de X lei.

Potrivit aplicației „Decter-Imob” prin care sunt monitorizați dezvoltatorii imobiliari, listată la organul fiscal competent, dl. X figurează în anul 2007 cu două tranzacții autentificate la Biroul Notarului Public X, cu sediul în municipiul X, cu mențiunea că, în urma solicitării organelor de inspecție fiscală, contractele de vânzare cumpărare în valoare totală de X lei nu au fost puse la dispoziție.

An 2008

În anul 2008, în baza contractelor de vânzare cumparare, echipa de control a constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

- Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public - X cu sediul în municipiul X, autenticat sub nr.X/24.03.2008, în valoare de X lei;
- Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public - X cu sediul în municipiul X, autenticat sub numărul:
 - X/08/09.2008 - valoarea de X lei,
 - X/08.09.2008 - valoarea de X lei.

An 2009

În anul 2009, în baza contractului de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestuia îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notarial X cu sediul în municipiul X, autenticat sub nr.X/10.12.2009 în valoare de X lei.

An 2010

În anul 2010, s-a constatat că persoana fizică a efectuat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugate, vânzarea de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, pentru care a încheiat contracte de vânzare cumparare, autentificate, încheiate cu persoane fizice în valoare totală de X lei, din care a încasat suma de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autenticat sub nr.X/05.03.2010 în valoare de X lei;

- Două contracte de vânzare cumpărare încheiate la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificate sub nr. X/29.03.2010 în valoare de X lei, respectiv nr.X/ 15.06.2010, în valoare de X lei;
- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Biroul Notarilor Publici X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X08.04.2010 în valoare de X lei;
- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/26.08.2010 în valoare de X lei;

Astfel, venitul total realizat de dl. X în cursul anului calendaristic 2010 în sumă de X lei a depășit plafonul de scutire TVA în sumă de 118.359 lei (35000 euro * 3,3817 lei - curs euro la data aderării);

Organele de inspecție fiscală arată că potrivit Normelor metodologice, aprobate prin HG nr.44/2004 date în aplicarea art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

pct. 61 " (1) Cursul de schimb prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării (1 euro =3,3817 la data de 01.01.2007)."

Începând cu data de 01.05.2010 s-a stabilit taxa pe valoare adăugată aferentă operațiunilor taxabile, în sumă de X lei aferentă veniturilor realizate în sumă de X lei - aplicând cota standard de TVA (art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare), și s-au calculat accesorii aferente -dobânzi/majorări/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierea raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013.

An 2011

În anul 2011, s-au constatat o serie de operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, pentru care a încheiat contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate cu persoane fizice, în valoare totală de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/18.03.2011, în valoare de X lei;
- Doua contracte de vânzare cumpărare încheiate la Biroul Notarilor Publici X cu sediul în municipiul X, autentificate sub nr.X/16.10.2011 în valoare de X lei, respectiv nr.X/25.11.2011 în valoare de X lei.

Pentru veniturile realizate în sumă de X lei, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei și accesorii aferente – dobânzi/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei, calculate începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013.

An 2012

În anul 2012, în baza contractelor de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în valoare totală de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notarial X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/03.09.2012, în valoare de X lei,
- 3 (trei) contracte de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X autentificate sub nr.X/10.09.2012 în valoare de X lei, nr.X/22.11.2012 în

valoare de X lei respectiv, X/21.12.2012 în valoare de X lei,

- Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public - X cu sediul în municipiul X autentificat sub nr.X/19.10.2012 în valoare de X lei.

Pentru veniturile realizate în sumă de X lei, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei și accesorii aferente – dobânzi/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei, calculate începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv, 31.10.2013.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, vânzarea de construcții noi, mansarde pe blocuri de locuințe, terase și terenuri aferente, situate în diverse locații, demonstrează caracterul repetitiv al construirii de imobile, reflectat în numărul tranzacțiilor efectuate în decursul anilor 2007-2012, acestea nefiind construite în vederea utilizării în scopuri personale, iar pe de altă parte tranzacțiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Persoana fizică a desfășurat activitate în domeniul construcției de imobile, tranzacțiile efectuate care reprezintă și vânzări de apartamente construite, din punct de vedere fiscal constituie activitate economică desfășurată în scopul obținerii de venituri, pentru care persoana fizică X, dobândește calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea celor arătate mai sus, organele de inspecție fiscală motivează:

Operațiunile efectuate de domnul X îndeplinesc condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- *Operațiuni impozabile*

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

a) operațiuni care 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;

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

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

În ceea ce privește persoanele impozabile și activitatea economică, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art. 127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se aduc precizări suplimentare stipulate la pct.3 alin.(1) potrivit cărora:

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.

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care sunt folosite de acestea 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 această situație, aceasta dobândește calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit prevederilor legale de mai sus, o persoana 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 sau nu scutită de TVA. Deci, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede Codul Comercial.

Astfel că, în speță persoana fizică X, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 alin.(1) din Codul Fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la TVA, respectiv avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea și dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Organele de inspecție fiscală, consemnează că persoana fizică, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-a înregistrat plătitor de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind o condiție necesară pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată; astfel prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, persoana fizică este decăzută din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea TVA, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că, din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, având în vedere totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care persoana intenționează să efectueze o astfel de activitate iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, ca de exemplu când aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.*

Potrivit art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: „*orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art.153 are dreptul să scadă din valoare totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art.145-147*”.

Astfel că, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

Având în vedere prevederile legale, organele de inspecție arată că, în situația în care se constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se

înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, se solicită plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze, conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, arată că, în interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.23 alin.(1) și alin.(2) de la Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă, se determină în funcție de voința părților rezultate din contracte sau alte mijloace de probă, administrate conform O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

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

- 1. părțile au convenit TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării, sau,*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA.*

Totodată menționează că, 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, potrivit art.134¹ alin.(3) din Legea nr.571/2003 și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, conform art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile realizate de persoana fizică X, în speță vânzarea de construcții noi, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

(3) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea scutite de taxa: (...)

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile:

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 pamant;

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

4.o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum aceasta este stabilită printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării. "

Deoarece în luna martie 2010 persoana impozabilă X a depășit plafonul de scutire de 35000 euro, realizând un venit de X lei, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA, de la data la care ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, în

conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.a) și alin.(5) lit.b) și lit.c) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003, care prevede:

ART. 152

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin.(2) este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153.

Potrivit dispozițiilor H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, la pct.62 , se prevede:

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

(a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

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

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

În cazul activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital, se ajustează taxa aferentă valorii rămase neamortizate la data respectivă. În cazul bunurilor de capital se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal.

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi înregistrată în scopuri de taxa, dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, inclusiv taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care exigibilitatea de taxă a intervenit conform art. 134² alin. (2), lit.a și b din Codul fiscal înainte de data la care persoana respectivă ar fi înregistrată în scopuri de taxa

dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și al căror fapt generator de taxa, respectiv livrarea/prestarea, are loc în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi înregistrată în scopuri de taxa dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire în sumă de 118.360 lei (35000 euro *3,3817 lei) la data de 29.03.2010, data la care contribuabilul înregistra o cifra de afaceri în sumă de X lei, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile, de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire, respectiv 10 aprilie 2010, astfel, persoana impozabilă devine plătitor de TVA cu data de 01.05.2010.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează:

Plafonul de TVA a fost stabilit conform art.152 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare.

Situația centralizatoare a veniturilor realizate din tranzacții imobiliare în perioada 2007-2012 este prezentată în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la determinarea perioadei fiscale, respectiv trimestrul calendaristic, s-au avut în vedere prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada de la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA, respectiv 01.05.2010 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru care au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art. 120 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, calculul fiind prezentat în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

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

1. Aspecte procedurale

Referitor la susținerile contestatorului cu privire la nulitatea actelor administrative atacate pentru necomunicarea avizului de inspecție fiscală, respectiv lipsa motivării în fapt și insuficiența motivării în drept a deciziei de impunere, se rețin următoarele:

a) În ceea ce privește susținerea contestatorului referitoare la necomunicarea avizului de inspecție fiscală

Contestatorul susține că organele de inspecție fiscală nu i-au comunicat avizul de inspecție fiscală, contrar dispozițiilor art.101 și art.102 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată susține că, necomunicarea avizului de inspecție fiscală este un aspect cu consecințe deosebit de grave, mai ales în contextul în care se corelează cu perioada extrem de scurtă în care s-a desfășurat inspecția fiscală (respectiv, 15.10.2013 - 24.10.2013). Astfel că, în aceste condiții, nu a avut posibilitatea să-și

pregătească în mod corespunzător poziția față de susținerile organului de control și nici să identifice toate contractele în baza cărora s-au realizat operațiunile supuse controlului fiscal.

Potrivit prevederilor art.101 și art.102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

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

(2) După primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspecției fiscale. Amânarea se aprobă sau se respinge de către organul fiscal prin decizie. În cazul în care organul fiscal a admis cererea de amânare a inspecției fiscale, comunică contribuabilului data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

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

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) În situația în care data de începere a inspecției fiscale înscrisă în aviz este ulterioară împlinirii termenului prevăzut la alin. (1), inspecția fiscală nu poate începe înainte de data înscrisă în aviz.

(3) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:

a) în cazul efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil aflat în procedura de insolvență;

b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat sau încrucișat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale;

c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade, impozite, taxe și contribuții, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală.

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;
- b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;
- c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
- d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

(5) Contribuabilul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspecție fiscală prevăzut la alin. (1).

(6) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.

(7) Dacă inspecția fiscală nu începe la 15 zile de la data prevăzută în aviz, contribuabilul va fi înștiințat, în scris, asupra noii date de începere a inspecției fiscale.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că, avizul de inspecție fiscală nr.X (anexat în copie) a fost emis de organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin în data de 14.08.2013, prin care se informa dl. X că, începând cu data de 15.10.2013, v-a face obiectul unei inspecții fiscale privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007-2012.

Totodată, se reține că, avizul de inspecție fiscală nr.X/14.08.2013 a fost transmis dl. X prin poștă, cu scrisoare recomandată, cu confirmare de primire nr.X/24.09.2013, motivul nepredării acesteia destinatarului fiind acela că se „refuză primirea”.

Mai mult de atât, ca o completare la cele de mai sus, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume:

- În baza prevederilor titlului VII din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a legitimațiilor de inspecție fiscală și a ordinului de serviciu, organele de inspecție fiscală s-au deplasat în data de 31.07.2013 la domiciliul persoanei fizice X (CNP X) situat în comuna X, sat X, nr.X, jud. X, în vederea efectuării unui control inopinat privind tranzacțiile cu bunuri imobile realizate de acesta în perioada 2007-2013, unde nu a putut fi identificată persoana fizică nominalizată.

- Rezultatele controlului inopinat, efectuat în baza art.97 alin.(1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au fost consemnate în Procesul verbal nr.X/31.07.2013, cu respectarea prevederilor art.97 alin.(2) din același act normativ, cu propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale parțiale pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată.

- Procesul verbal nr.X/31.07.2013 a fost transmis spre înștiințare dl. X, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmarea de primire nr.X/02.08.2013, motivul nepredării - „refuză primirea” .

Având în vedere cele arătate mai sus, se constată că persoana fizică X supusă inspecției fiscale a refuzat în mod repetat primirea corespondenței purtate de organele de inspecție.

b) În ceea ce privește susținerea contestatorului referitoare la lipsa motivării în fapt și insuficiența motivării în drept a deciziei de impunere.

Contestatorul susține că decizia de impunere nu cuprinde motivele de fapt, existând doar aprecieri generice de tipul în luna martie 2010, X a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro și că ar fi avut obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, precum și să colecteze și să plătească TVA pentru tranzacții impozabile efectuate după această dată. Totodată, susține că nu există nici o mențiune în decizia de impunere cu privire la volumul tranzacțiilor desfășurate în perioada supusă controlului fiscal și nici cu privire la obiectul acestor tranzacții, pentru a se putea determina în mod efectiv (iar nu prin afirmații generice) modul în care au fost încălcate normele fiscale. În ce privește temeiurile de drept, contestatorul susține că acestea sunt prezentate în mod extrem de sumar în decizia de impunere.

Potrivit art.86 alin.(1) și art.87 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

La art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.”

Se reține că, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013 a fost emisă potrivit prevederilor art.86 și art.87 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, precum și elementele prevăzute la art. 43 din același act normativ.

Totodată, se reține că la Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013 este anexat Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 împreună cu anexele sale, așa cum se stipulează și la Cap. 9 – Dispoziții finale din decizia contestată, fiind respectate și prevederile art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției 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 inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate; [...]"

Astfel, se retine că, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013, contestată, a fost emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 în care sunt prezentate detaliat motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, menționate sintetizat și prin decizia de impunere contestată.

Cu privire la invocarea nulității actelor administrative atacate pentru încălcarea prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43, respectiv a prevederilor art.101 și art.102 din O.G. nr.92/3003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, se retin următoarele:

Potrivit prevederilor art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestator privind nulitatea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013, nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Mai mult, potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul

administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatorului.

Având în vedere cele prezentate, se rețin ca neîntemeiate susținerile contestatorului cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a prevederilor art.87 coroborate cu prevederile art.43, respectiv a prevederilor art.101 și art. 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. Pe fondul cauzei

Referitor la suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, constând în vânzarea unor bunuri imobile, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 01.01.2007 -31.12.2011

În fapt, conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013 în perioada anilor 2007-2012, persoana fizică X a realizat tranzacții cu bunuri imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv vânzări de construcții noi și terenuri aferente, pentru care a încheiat 19 contracte de vânzare cumpărare autentificate, contracte încheiate cu persoane fizice și juridice, în valoare totală de X lei, din care a încasat suma de X lei.

Potrivit contractelor de vânzare cumpărare, transmise la solicitarea organelor de inspecție fiscală, de către birourile notariale care au emis încheierile de autentificare a acestor contracte, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se consemnează următoarele:

Anul 2007

În anul 2007, în baza contractelor de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

- 2 (doua) contracte vânzare cumpărare au fost încheiate la Birou Notar Public-X cu sediul în municipiul X, autentificate sub numerele:
 - X/21.11.2007 - valoarea de X lei,
 - X/20.12.2007 - valoarea de X lei.

Potrivit aplicației „Decter-Imob” prin care sunt monitorizați dezvoltatorii imobiliari, listată la organul fiscal competent, dl. X figurează în anul 2007 cu două tranzacții autentificate la Biroul Notarului Public X, cu sediul în municipiul X, organele de

inspecție fiscală menționează faptul că în urma solicitării efectuată, contractele de vânzare cumpărare în valoare totală de X lei nu au fost puse la dispoziție.

An 2008

În anul 2008, în baza contractelor de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

-Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public - X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/24.03.2008, în valoare de X lei;

-Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public - X cu sediul în municipiul X, autentificat sub numărul:

- X/09.2008 - valoarea de X lei,

- X/08.09.2008 - valoarea de X lei.

An 2009

În anul 2009, în baza contractului de vânzare cumpărare, echipa de control a constatat că obiectul acestuia îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, în valoare totală de X lei, respectiv:

-Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notarial X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/10.12.2009 în valoare de X lei.

An 2010

În anul 2010, s-a constatat că persoana fizică a efectuat operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugate, vânzarea de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, pentru care a încheiat contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate cu persoane fizice în valoare totală de X lei, din care a încasat suma de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/05.03.2010 în valoare de X lei;

- Două contracte de vânzare cumpărare încheiate la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificate sub nr. X/29.03.2010 în valoare de X lei, respectiv nr.X/ 15.06.2010, în valoare de X lei;

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Biroul Notarilor Publici X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/08.04.2010 în valoare de X lei;

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/26.08.2010 în valoare de X lei;

Organele de inspecție fiscală au constatat că *venitul total realizat* de dl. X în cursul anului calendaristic 2010 în sumă de X lei a depășit plafonul de scutire TVA în sumă de 118.359 lei (35000 euro * 3,3817 lei - curs euro la data aderării).

An 2011

În anul 2011, s-au constatat o serie de operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv vânzarea, de către persoana fizică X, de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, pentru care a încheiat contracte de vânzare cumpărare, autentificate, încheiate cu persoane fizice, în valoare totală de X lei, respectiv:

-Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X, autentificate sub nr.X/18.03.2011, în valoare de X lei;

-Doua contracte de vânzare cumpărare încheiate la Biroul Notarilor Publici X cu sediul în municipiul X, autentificate sub nr.X/16.10.2011 în valoare de X lei, respectiv nr.X/25.11.2011 în valoare de X lei.

An 2012

În anul 2012, în baza contractelor de vânzare cumpărare, echipa de control a

constatat că obiectul acestora îl constituie vânzarea, de către persoana fizică X de construcții noi și terenuri aferente, situate administrativ în municipiul X, operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în valoare totală de X lei, respectiv:

- Contract de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notarial X cu sediul în municipiul X, autentificat sub nr.X/03.09.2012, în valoare de X lei,
- 3 (trei) contracte de vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public X cu sediul în municipiul X autentificate sub nr.X/10.09.2012 în valoare de X lei, nr.X/22.11.2012 în valoare de X lei respectiv, X/21.12.2012 în valoare de X lei,
- Contract vânzare cumpărare încheiat la Birou Notar Public-X cu sediul în municipiul X autentificat sub nr.X/19.10.2012 în valoare de X lei.

Organele de inspecție fiscală consemnează că vânzarea de construcții noi, mansarde pe blocuri de locuințe, terase și terenuri aferente, situate în diverse locații, realizată de persoana fizică X, demonstrează caracterul repetitiv al construirii de imobile, reflectat în numărul tranzacțiilor efectuate în decursul anilor 2007-2012, acestea nefiind construite în vederea utilizării în scopuri personale, iar pe de altă parte tranzacțiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a desfășurat activitate în domeniul construcției de imobile, tranzacțiile efectuate care reprezintă și vânzări de apartamente construite, din punct de vedere fiscal constituie activitate economică desfășurată în scopul obținerii de venituri, pentru care persoana fizică X, dobândește calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de dl. X îndeplinesc condițiile prevăzute la art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, operațiunile realizate de persoana fizică X, în speță vânzarea de construcții noi, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au constatat că, persoana fizică X, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 alin.(1) din Codul Fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la TVA, respectiv avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoare adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar avea și dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Organele de inspecție fiscală, precizează că persoana fizică, nu s-a înregistrat plătitor de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind o condiție necesară pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată; astfel prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, persoana fizică este decăzută din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea TVA, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, persoana impozabilă X a depășit plafonul de scutire în sumă de 118.360 lei (35000 euro *3,3817 lei) la data de 29.03.2010, data la care contribuabilul înregistra o cifra de afaceri în sumă de X lei, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile, de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire, respectiv 10 aprilie 2010, astfel, persoana impozabilă devine plătitor de TVA cu data de 01.05.2010. Plafonul de TVA a fost stabilit conform art.152 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece în luna martie 2010 persoana impozabilă a depășit plafonul de scutire de 35000 euro, realizând un venit de 167.265 lei, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA, de la data la care ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.a) și alin.(5) lit.b) și lit.c) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea nr.571/2003.

Astfel, pentru perioada de la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA, respectiv 01.05.2010 și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, pentru care au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art. 120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, calculul fiind prezentat în anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală.

Potrivit consemnărilor din raportul de inspecție fiscală, diferența de taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile în sumă de X lei, majorările/dobânzile de întârziere în sumă de X lei și penalitățile de întârziere în sumă de X lei, au fost stabilite astfel:

- pentru anul 2010, începând cu data de 01.05.2010 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoare adăugată aferentă operațiunilor taxabile, în sumă de X lei aferentă veniturilor realizate în sumă de X lei - aplicând cota standard de TVA (art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), și au calculat accesorii aferente - dobânzi/majorări/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierea raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013,

- pentru anul 2011, pentru veniturile realizate în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei și accesorii aferente – dobânzi/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei, calculate începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013,

- pentru anul 2012, pentru veniturile realizate în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei și accesorii aferente – dobânzi/penalități de întârziere TVA, în sumă de X lei, calculate începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale și până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, respectiv 31.10.2013.

Calculul taxei pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 2010-2012, respectiv calculul majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere pentru perioada 25.07.2010-31.10.2013 este prezentat în Anexa nr.10 – anexă a Raportului de

inspecție fiscală nr.1669/31.10.2013.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.126

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

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

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

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

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

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

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

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care „*desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de*

loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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.

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

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

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.153

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

[...]

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

Art.152

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în

lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor: [...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

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

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(2) 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 în scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este scutită de taxa 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;”

Astfel, 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 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 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, 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”;

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.137

(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;”

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Potrivit prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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 reduse.”

Alin. (1) al art. 140 a fost modificat de pct. 44 al art. I din O.U.G. nr.58/2010, publicată în M.O.nr. 431 din 28 iunie 2010, cota standard de TVA fiind majorată de la 19% la 24 %, începând cu data de 1 iulie 2010.

“ART. 140

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Prin pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicitat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, după cum urmează:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei în vigoare la data la care intervine faptul generator, respectiv prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Totodată, procedeul sutei mărite se aplică pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, **numai când prețul de vânzare include și taxa.**

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

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

1. *părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*
2. *părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

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

În speță, se reține că, în perioada anilor 2007-2012, persoana fizică X a realizat tranzacții cu bunuri imobile în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv vânzări de construcții noi și terenuri aferente, pentru care a încheiat 19 contracte de vânzare cumpărare autentificate, contracte încheiate cu persoane fizice și juridice, în valoare totală de X lei, din care a încasat suma de X lei.

Se reține că, tranzacțiile efectuate de către persoana fizică X, constând în vânzarea de construcții noi, mansarde pe blocuri de locuințe, terase și terenuri aferente au caracter economic, aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, persoana fizică X este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată se reține că în anul 2010 persoana fizică X a depășit plafonul de scutire în sumă de 118.360 lei (35000 euro *3,3817 lei) la data de 29.03.2010, data la care înregistra o cifra de afaceri în sumă de X lei, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal, în termen de 10 zile, de la data atingerii sau depășirii plafonului de scutire, respectiv 10 aprilie 2010, astfel, persoana impozabilă devine plătitor de TVA cu data de 01.05.2010.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2007-31.12.2012, persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă din data de 01.05.2010, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000, începând cu această

dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe valoarea adăugată, prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de persoana fizică X din vânzarea de bunuri imobile, potrivit art.137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, respectiv TVA în sumă de X lei la o bază impozabilă în sumă de X lei (anexa nr.10 la raportul de inspecție fiscală).

Referitor la susținerea contestatorului cu privire la faptul că nu are calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum s-a arătat anterior, persoana fizică X a realizat venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.

Având în vedere că urmare a tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 2007–2012, persoana fizică X a transferat prin vânzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constând în vânzări de construcții noi, mansarde pe blocuri de locuințe, terase și terenuri aferente, efectuând un număr de 19 tranzacții imobiliare, rezultă faptul că aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, având astfel caracter de continuitate.

Referitor la motivația contestatorului cu privire la faptul că organul fiscal a emis doar decizia de impunere fără să-i acorde cod de înregistrare în scop de TVA și, totodată, fără să-i acorde posibilitatea de deducere a TVA pentru operațiuni conexe, reprezentând cheltuieli legate de achiziționarea și/sau construirea bunurilor proprietate personală pe care ulterior le-a vândut - aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- în ceea ce privește *acordarea codului de înregistrare în scopuri de TVA* - se reține că, potrivit dispozițiilor legale antecitate privind declararea ca platitor de TVA, obligația înregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile, ceea ce nu exclude și dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-și îndeplinesc această obligație.

Dacă s-ar admite că lipsa înregistrării din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricăror obligații în privința TVA pentru contestator, în situația în care legea fiscală conferă contribuabililor inițiativa înregistrării ca platitor de TVA, ar însemna că legea fiscală reglementează o obligație pur potestativă pentru contribuabili, ceea ce evident nu poate fi acceptat; dimpotrivă, procedura de înregistrare ca platitor de TVA are în vedere ipoteza contribuabilului diligent și de bună credință, căruia îi acordă prerogativa inițierii acestei proceduri.

- în ceea ce privește *neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru operațiuni conexe*, reprezentând cheltuieli legate de achiziționarea și/sau construirea bunurilor proprietate personală pe care ulterior le-a vândut, se reține că, persoana fizică X nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, or potrivit legislației în domeniul TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, care stipulează: „(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Referitor la argumentul cotestatorului potrivit căruia „ în calitate de persoană fizică, nu-și poate exercita dreptul de deducere al TVA conduce la concluzia că nu este subiect de drept fiscal din perspectiva TVA”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în sarcina sa a fost stabilită o obligație de plată, care nu a fost îndeplinită la termen, persoana fizică având calitatea de persoană impozabilă, subiect în cadrul unui raport juridic fiscal, conform art.17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici afirmația cotestatorului potrivit căreia modalitatea de calcul a TVA nu respectă așa-numitul procedeu al „sutei mărite”, potrivit căreia TVA trebuie considerat inclus în prețul final negociat de părți, întrucât în contractele de vânzare cumpărare nu se prevede că prețul stipulat include și TVA.

Atâta vreme cât în contractele de vânzare cumpărare nu este prevăzut în mod expres că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct. 23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost interpretate prin Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, și nu cele ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, așa cum susține cotestatorul.

Referitor la argumentul cotestatorului potrivit căruia „ acest principiu se aplică în toate tranzacțiile de natură civilă. Contractele de vânzare-cumpărare încheiate de dl. X sunt acte eminentamente civile, pentru care prețul final negociat și plătit cuprinde toate taxele datorate”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece actele juridice în urma cărora se transferă dreptul de proprietate asupra imobilelor sunt încheiate în baza Codului Civil, însă veniturile obținute din tranzacțiile încheiate se impozitează conform titlului **III Impozit pe venit** (impozitul achitat de contribuabil) și titlului **VI Taxa pe valoarea adăugată** din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Trebuie subliniat și faptul că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unor construcții noi și terenurile aferente, este supusă legii fiscale, astfel că 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 tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ: “ (3) *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.*”

Referitor la argumentul cotestatorului potrivit căruia organele de inspecție fiscală „ aplică greșit prevederile art.141 alin.(2) lit.f) Cod fiscal, în sensul că vânzarea nu s-a realizat pentru „construcții noi” conform definiției legale existente, fiind făcută în afara intervalului de timp în raport cu care se determină caracterul „nou” al construcției”, cu referire la CVC nr. X/05.03.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/03.09.2012 autentificat de BNP X, CVC nr. X/08.04.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/29.03.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/15.06.2010 autentificat de BNP X,

CVC nr. X/21.12.2012 autentificat de BNP X, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere cele arătate anterior, respectiv faptul că scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil; în contractele de vânzare cumpărare se fac mențiuni că bunurile imobile au fost dobândite prin cumpărare ca bun propriu – terase, pe care s-au edificat construcții – mansarde apartamentate, care ulterior au fost vândute de către persoana fizică X (cota parte $\frac{1}{2}$ în cazul la CVC nr. X/05.03.2010, CVC nr. X/03.09.2012, CVC nr. X/08.04.2010, CVC nr. X/29.03.2010, CVC nr. X/15.06.2010, respectiv cota $\frac{1}{4}$ - în cazul CVC nr. X/21.12.2012). Mai mult decât atât, deși contestatorul face precizarea că aspectele invocate le v-a dovedi prin procese-verbale de recepție a lucrărilor de construire, pe care le v-a depune în interiorul termenului legal de soluționare a contestației, până la data emiterii prezentei decizii de soluționare nu a fost depus nici un document.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia organele de inspecție fiscală stabilesc în sarcină sa TVA pentru prețul întreg al tuturor imobilelor care au făcut obiectul contractelor supuse controlului, chiar dacă în unele tranzacții s-a înstrăinat doar o cotă-parte de 50% din imobil, în cazul CVC nr. X/05.03.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/03.09.2012 autentificat de BNP X, CVC nr. X/08.04.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/29.03.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/15.06.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/21.12.2012 autentificat de BNP X, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv contractele de vânzare cumpărare în discuție, anexa nr.9 -" Situația tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2007-2012 de către X", anexa nr.10 „ Calculul taxei pe valoarea adăugată colectată pentru perioada 2010-2012, respectiv calculul majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere pentru perioada 25.07.2010 – 31.10.2013”, anexate la Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013, rezultă că baza impozabilă cuprinde veniturile din tranzacțiile imobiliare aferente cotei părți (anexa nr.9), cu indicarea perioadei fiscale în care au fost incluse în baza impozabilă (anexa nr.10), astfel:

a) CVC X/05.03.2010 autentificat de BNP X

- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
- neinclus în baza impozabilă a TVA – plafon scutire TVA.

b) CVC X/03.09/2012 autentificat de BNP X

- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
- cota parte de $\frac{1}{2}$ inclusă în perioada fiscală trim. III.2012.

c) CVC X/08.04.2010 autentificat de BNP X

- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
- neinclus în baza impozabilă a TVA – plafon scutire TVA.

d)) CVC X/29.03.2010 autentificat de BNP X

- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{2}$ = X lei

X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
- neinclus în baza impozabilă a TVA – plafon scutire TVA.

e) CVC X/15.06.2010 autentificat de BNP X
- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
X cota $\frac{1}{2}$ = X lei
- cota parte de $\frac{1}{2}$ inclusă în perioada fiscală trim. II.2010.

f) CVC X/21.12.2012 autentificat de BNP X
- Valoare totală contract X lei
- vânzători: X cota $\frac{1}{4}$ = X lei
X cota $\frac{3}{4}$ = X lei
- cota parte de $\frac{1}{4}$ inclusă în perioada fiscală trim. IV.2012.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit căruia - toate tranzacțiile supuse controlului fiscal și care au fost efectuate pentru 100% din dreptul de proprietate asupra unor imobile au avut ca obiect părți din construcții vechi, respectiv terase/planșeuri acoperiș de deasupra unor blocuri de locuințe construite de zeci de ani, cu referire la CVC nr. X/19.10.2012 autentificat de BNP X, CVC nr. X/26.08.2010 autentificat de BNP X, CVC nr. X/25.11.2011 autentificat de BNP X, CVC nr. X/26.10.2011 autentificat de BNP X, CVC nr. X/18.03.2011 autentificat de BNP X, CVC nr. X/10.09.2012 autentificat de BNP X, CVC nr. X/22.11.2012 autentificat de BNP X și, pentru care sunt incidente prevederile art.141 alin. (2) lit.f) Cod fiscal, potrivit cărora sunt operațiuni scutite de TVA livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri -acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în cauză s-a modificat destinația inițială a acestor imobile, astfel că imobilele se încadrează în categoria construcțiilor noi, vânzarea acestora fiind operațiune impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„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 .”

Mai mult, referitor la contractele în cauză, organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației aduc următoarele precizări: prin reapartamentare, imobilul, respectiv partea de imobil (terasa) și-a încetat destinația de folosință comună, urmată de înscrierea în cartea funciară a operațiunii de apartamentare, pe baza documentației cadastrale întocmite în acest scop, revenind în proprietatea exclusivă a unei persoane fizice.

Astfel, potrivit contractelor de vânzare cumpărare, în discuție, se rețin următoarele:

a) CVC nr. X/19.10.2012 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde imobilul constând în terasă, situată în X, str. X, nr.X, bloc X, etaj terasă, având suprafața utilă de 263 m.p cu 19,64% cote părți comune și 70/360 mp teren în folosință, bun dobândit cu titlu de bun propriu prin cumpărare, conform actului de reartamentare și contractului de vânzare cumpărare în data de 11.04.2012, și vândut în baza contractului menționat la data de 19.10.2012. Odată cu transmiterea proprietății imobilului s-a transmis inclusiv beneficiul autorizației de construire nr.X/18.10.2012, eliberată de Primăria Municipiului X, inclusiv dreptul de intabulare a apartamentelor ce se edifica pe această terasă, conform mențiunilor din contractul de vânzare cumpărare. Valoare contract X lei.

b) CVC nr.X/26.08.2010 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde cota de $\frac{1}{2}$ parte din imobilul mansardă, cu o suprafață utilă de 218 mp, cu 19,60% p.c.i. și teren aferent în suprafață de 71 mp situată în X, str.X, nr. X, bun dobândit prin cumpărare ca bun propriu. Odată cu transmiterea proprietății imobilului se transmit și toate drepturile și obligațiile ce decurg din autorizația de construire, autorizația de funcționare și toate avizele aferente imobilului, conform mențiunilor din contractul de vânzare cumpărare. Valoare contract X lei.

c) CVC nr. X/25.11.2011 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde cota de $\frac{2}{3}$ din imobil, reprezentând unitate individuală situată în X, ZonaX, bloc X, etaj terasă în suprafață utilă de 183 m.p., cu 19,91% din părțile comune și 50 mp teren în folosință, reprezentând terasă, bun dobândit prin cumpărare, conform actului de reartamentare și contract de vânzare cumpărare din data de 21.07.2011, și vândut în baza contractului menționat la data de 25.11.2011. Valoare contract X lei.

d) CVC nr. X/26.10.2011 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde cota de $\frac{1}{3}$ parte din imobil situat în X, Zona X bloc X, etaj terasă, nr. apartament terasă în suprafața utilă de 183 m.p., cu 19,91 % din părțile comune și 50 mp teren în folosință reprezentând terasă, bun propriu dobândit prin cumpărare, conform contractului de reartamentare și contract de vânzare cumpărare autentificat în data de 21.07.2011, și vândut în baza contractului menționat la data de 26.10.2011. Valoare contract X lei.

e) CVC nr. X/18.03.2011 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde în cote egale de câte $\frac{1}{4}$ fiecare, întreg imobilul reprezentând terasa situată în X, str.X, nr.X, suprafața utilă de 292 mp, cu 22,50% p.c. și cu 112 mp cota parte teren, bun dobândit prin cumpărare. Odată cu cumpărarea imobilului - terasa se transmite și autorizația de construire nr.X/25.11.2010, și proiectul realizat de arhitect (...), conform mențiunilor din contractul de vânzare cumpărare. Valoarea contract X lei.

f) CVC nr. X/10.09.2012 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde cota parte indiviză de $\frac{1}{2}$ din imobilul terasa situat în X, str.X, nr.X, în suprafață utilă de 235 mp, bun dobândit prin cumpărare conform actului de reartamentare și contractului de vânzare cumpărare autentificat în data de 11.04.2012 și vândut în baza contractului menționat la data de 10.09.2012.

Odată cu vânzarea cotei de 1/2 parte din imobil se transmite cumpărătorului și autorizația de construire nr.X/03.09.2012 eliberată de Primăria X, conform mențiunilor din contractul de vânzare cumpărare. Valoarea contract X lei.

g) CVC nr. X/10.09.2012 autentificat de BNP X

DI. X în calitate de vânzător vinde cota parte indiviză de 1/2 din imobilul terasa situat în X, str.X, nr.X, în suprafață utilă de 235 mp, bun dobândit prin cumpărare, conform actului de reartamentare și contractului de vânzare cumpărare autentificat în data de 11.04.2012 și vândut în baza contractului menționat la data de 10.09.2012. Valoarea contract X lei.

Prin urmare, argumentele contestatorului nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.10.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013.

De altfel, contestatorul nu a prezentat niciun document justificativ prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară de cea constatată de acestea.

Astfel, incidente speței sunt și prevederile art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În concluzie, având în vedere cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de X lei aferentă veniturilor realizate din tranzacțiile cu bunuri imobile constând în vânzarea de construcții noi și terenuri aferente, motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă totală de X lei compusă din X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013, contestată, se reține că, stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatorului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a reținut în sarcina contestatorului taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de X lei din care: suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în virtutea principiului de drept “accesoriul urmează principalul”, motiv pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată** și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/31.10.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.10.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,