



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 132 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
.X. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./13.05.2013

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice .X. Sector .X. prin adresa nr. .X./09.05.2013, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./13.05.2013, asupra contestației formulată de persoana fizică .X., cu domiciliul în .X., sector .X., .X., nr. .X. bl. .X., sc. .X., et. .X., ap. .X., cod numeric personal .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./26.02.2013, întocmită de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.02.2013.

Contestația are ca obiect suma totală de **.X. lei**, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere nr..X./26.02.2013 a fost comunicată persoanei fizice .X. la data de 25.03.2013, potrivit adresei nr. .X./26.02.2013, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația fost înregistrată la data de 23.04.2013 conform ștampilei aplicată de Registratura Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin. (1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de persoana fizică .X..

I. Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr. .X./26.02.2013 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice .X., precizând că în conformitate cu legislația în vigoare la momentul construirii și înstrăinării imobilelor, nu se putea reține în sarcina soților .X. obligația de înregistrare ca persoane plătitoare de TVA, iar tranzacțiile cu terenuri și construcții nu reprezentau operațiuni impozabile.

Astfel, contestatarul precizează că până la data de 01.01.2010, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a acesteia nu au reglementat obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal de a plăti TVA aferentă acestor operațiuni și nici faptul că obținerea de venituri din vânzarea acestor imobile are caracter de continuitate, nefiind definită continuitatea.

De asemenea, persoana fizică .X. precizează faptul că ANAF nu putea efectua astfel de controale pentru că nu avea legislație secundară care să-i permită acest lucru, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1415/2009 introducând atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere la persoane fizice, iar Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1786/2010 a permis ANAF înregistrarea din oficiu a persoanelor fizice.

Invocând prevederile art. 126, art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a art. 127, contestatarul menționează că vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri nu sunt considerate a fi activități economice și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA pentru astfel de vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică în cauză desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate și deci cu titlu profesional. În acest caz, o astfel de persoană ar deveni o persoană impozabilă fiind obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA.

În ceea ce privește atribuirea de către Guvernul României a unor puteri decizionale cu privire la modificarea Legii nr. 571/2003 prin ordonanțe de urgență, contestatarul precizează că această delegare este nelegală și neconstituțională, Constituția și Parlamentul nedelegând aceste atribute Guvernului României, în domeniul taxelor și impozitelor.

Referitor la momentul modificării Legii nr. 571/2003, aceste modificări se pot efectua numai cu îndeplinirea expresă a condițiilor art. 4 alin. (1) și alin. (2) din lege, care pot fi interpretate numai *stricto sensu* pentru că o hotărâre, ordonanță sau ordonanță de urgență nu pot modifica aceste aliniate, condiția legii fiind foarte clară, modificarea sau completarea Legii nr. 571/2003 va putea avea loc numai după adoptare de către Parlament.

Totodată, persoana fizică .X. precizează că deși organele de inspecție fiscală aveau cunoștință de existența tranzacțiilor desfășurate nu au dispus înregistrarea din oficiu, conform art. 153 alin. (6) și alin. (7) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatarul susține că a fost încălcat principiul neutralității TVA, precum și principiul european al dreptului de deducere, așa cum a fost sancționat de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 01.03.2012, *Polski Trawertyn* 280/10 și Hotărârea din 21.10.2010, C-385/09).

Având în vedere că data declarației de plătitor de TVA a fost modificată de ANAF, persoana fizică precizează că organele de inspecție fiscală aveau obligația să calculeze în timpul inspecției fiscale și să evidențieze opțiunea de la alin. (5) pct. 56 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, respectiv dreptul de deducere al bunurilor achiziționate pentru a reflecta principiul neutralității TVA.

Totodată, contestatarul precizează faptul că dacă tranzacțiile efectuate sunt neimpozabile din punct de vedere al impozitului pe venit, atunci aceasta nu poate fi persoană impozabilă pentru TVA. Dacă nu se face încadrare, atunci intervine prevederea de la art. 42 lit. g și veniturile nu sunt impozabile.

Organele de inspecție fiscală nu au efectuat o reîncadrare din activitatea de vânzare din patrimoniul personal, reglementată și definită la art. 77 din Codul fiscal, în activitatea economică independentă conform art. 46 din Codul fiscal, act normativ care nu a prevăzut temeiul legal de reîncadrare a unei activități desfășurate conform Codului civil, în activitate comercială așa cum acesta este prevăzut la art. 61 alin. (2) din Codul fiscal.

Persoana fizică precizează faptul că TVA deductibilă trebuia calculată și dedusă la momentul declarării începerii activității economice independente desfășurate ca persoană fizică, nefiind necesar niciun alt document, altfel existând o încălcare a neutralității TVA și diferența de tratament trebuie ajustată și pentru reducerea accesoriilor, precum și faptul

că au fost efectuate cheltuieli cu privire la construirea imobilelor în cauză, fără însă să existe o evidență riguroasă asupra acestora.

De asemenea, contestatarul menționează că organele de inspecție fiscală au constatat obligația de impozitare în sarcina persoanei fizice .X. raportat la pragul aplicabil unei singure persoane, deși în toate verificările și susținerile se raportează la întreaga asocierie formată din patru persoane, asocierie care nu este reprezentată de acesta.

Analizând operațiunile realizate prin prisma modalității de impozitare pentru obligațiile fiscale în cazul codevalmașilor, conform art. 28 și art. 72 din Codul de procedură fiscală raportat la art. 35 din Codul familiei, în vigoare la momentul efectuării tranzacțiilor, se constată că determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA trebuie analizată la nivelul fiecărei persoane impozabile, argumente privind îndeplinirea condițiilor asocierii în participațiune, pentru desfășurarea unei activități impune existența acordului expres al soților.

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1415/2009, la care fac referire organele de inspecție fiscală a intrat în vigoare în luna august 2009, astfel că pentru perioada 01.01.2006 – 31.08.2009 nu a existat acordul expres al soților. Organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze obligația înregistrării în scopuri de TVA la nivelul fiecărei persoane impozabile.

Tratamentul fiscal al contractelor de vânzare – cumpărare au o particularitate față de Codul de procedură civilă, respectiv aceea că fiecare persoană răspunde individual de obligațiile fiscale, fiind identificată de decizia ANAF cu codul de identificare fiscală. Acest tratament nu este reglementat corespunzător, fiind în contradicție cu relația soț/soție din Codul familiei care la art. 35 reglementează înstrăinarea patrimoniului comun al soților. În acest context nici baza determinabilă aplicabilă soților .X. nu este clarificată și se aplică o prezumție subiectivă de 50% - 50%.

Totodată, persoana fizică .X. precizează că operațiunile de înstrăinare de imobile nu pot fi considerate fapte de comerț dacă nu sunt săvârșite de către un comerciant a cărui calitate a fost stabilită anterior operațiunii. Nefiind un act comercial, activitatea de vânzare imobile chiar dacă ar avea un caracter de continuitate, nu poate fi încadrată la art. 127 alin. (2), nefiind o activitate a unui producător, comerciant sau prestator de servicii. Aplicarea TVA la tranzacțiile imobiliare ar fi trebuit să includă un ciclu cu un număr de vânzări, dar și cumpărări în decursul unei perioade de timp prin care să fie definită continuitatea.

Până la apariția noului Cod civil, patrimoniul de afecțiune nu era clar definit, tranzacțiile imobiliare nefiind tratate de vechiul Cod civil, aplicabil în speță, ca fapte de comerț. Astfel, persoana fizică precizează că nu a efectuat acte de comerț din cele reglementate de art. 3 din Codul comercial, pentru care există obligația de plată a TVA înainte de 2010.

Notarii publici au încadrat toate tranzacțiile ca fiind civile. Atâta timp cât la art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal nu sunt prevăzute specific vânzările din patrimoniul personal, o persoană fizică nu putea fi încadrată ca taxabilă pentru plata TVA, pentru aceste tranzacții și nici nu putea fi supusă unei verificări de către ANAF.

Referitor la asocierea dintre familia .X. și familia .X., cât și asocierea dintre .X. și .X., organele de inspecție fiscală nu au efectuat o delimitare exactă a bazei impozabile aferentă fiecărei asocieri și au considerat în mod eronat asocierea în părți egale de 50% - 50%.

Toate transferurile de proprietate ale imobilelor au fost apreciate „de-a valma” fără a se face vreo distincție cu privire la cota efectivă a fiecărei persoane.

În lipsa unei verificări fiscale a tuturor părților din asocierea .X./X. și în lipsa unei delimitări exacte a participației, cu atât mai mult cu cât această asociere nu și-a desemnat vreun lider în acest sens cu prilejul inspecției fiscale, este imposibil de stabilit în mod real și legal o eventuală bază de impozitare în sarcina familiei .X..

Persoana fizică .X. precizează că singura asociere asupra căreia a declarat că este lider este asocierea cu soția .X. și numai cu privire la tranzacțiile efectuate exclusiv cu aceasta.

Astfel, în mod eronat au fost luate în calcul toate tranzacțiile efectuate de .X., dar și de către asocierea .X./X. .X./X.

Fără clarificarea situației asocierii celor două familii, precum și a fiecărei asocieri pe familie, s-ar putea lua în calcul pentru verificare doar tranzacțiile individuale ale soților .X., respectiv cele în care numai aceștia au calitatea de proprietari.

Totodată, persoana fizică .X. precizează faptul că este nelegală stabilirea bazei de impozitare și a sarcinilor fiscale în raport de momentul încheierii antecontractelor de vânzare – cumpărare, care sunt simple promisiuni de vânzare – cumpărare, neoperând translatarea dreptului de proprietate la acea dată.

Momentul încasării avansurilor nu poate fi considerat ca data la care s-ar putea imputa obligația de plată a TVA, momentul transferului

dreptului de proprietate fiind momentul încheierii contractelor de vânzare – cumpărare finale în formă autentică.

Totodată, persoana fizică .X. precizează că organele de inspecție fiscală au folosit procedeul adăugării TVA la prețul de vânzare, mărindu-se astfel în mod artificial și baza de impozitare. În contractele de vânzare – cumpărare încheiate cu persoane fizice în perioada supusă verificării nu se precizează dacă prețul stipulat include și TVA.

Întrucât cumpărătorii, persoane fizice, au acceptat să plătească prețul final pentru achiziționarea bunurilor imobile înstrăinate, se consideră că suma plătită include TVA. Astfel, organele de inspecție fiscală aveau obligația să calculeze pretinsele sume datorate la valoarea de vânzare a imobilelor, deci la valoarea ce rezultă ca diferență dintre prețul stipulat în contract și suma reprezentând TVA din acest preț.

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, contestatarul susține că atâta vreme cât nu a existat o datorie principală neachitată din culpa soților .X., nu poate exista nici impunerea sarcinilor accesorii.

Persoana fizică .X. precizează că în ceea ce privește contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./22.12.2006, acesta a avut ca obiect un apartament achiziționat de soții .X. în anul 2003 și care a fost folosit în scop personal, fiind rezidență de familie.

De asemenea, persoana fizică .X. precizează că în anul 2005 a încheiat un număr de 5 antecontracte de vânzare – cumpărare care nu transmit dreptul de proprietate asupra bunurilor.

Organele de inspecție fiscală puteau să calculeze avansurile, la cursul din ziua plății, dar numai la momentul în care se face transferul dreptului de proprietate, cu data realizării venitului și cu data la care persoana fizică a fost încadrată ca plătitor de TVA, acest avans nereprezentând venit.

Pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, contestatarul precizează că organele de inspecție fiscală au calculat eronat TVA pentru 15 antecontracte de vânzare – cumpărare.

Potrivit prevederilor legale în vigoare până la data de 31.12.2007, livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil nu este exceptată de la scutire tot timpul, ci doar în situația în care a fost 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.

Nededucerea sau imposibilitatea deducerii TVA face ca și operațiunea de livrare a unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil să fie scutită de la plata TVA.

Astfel, persoana fizică .X. precizează că în condițiile în care nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate până la data de 31.12.2007, nu datorează TVA întrucât până la data de 31.12.2006 nu există dispoziție în Codul fiscal, iar în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 aceste operațiuni sunt scutite de TVA. Pe aceleași considerente sunt scutite de la plata TVA operațiunile de livrare a unor construcții vechi.

În ceea ce privește perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, persoana fizică .X. susține că baza impozabilă stabilită de organele de inspecție fiscală nu este calculată în mod corect atunci când plafonul de .X. euro a fost depășit, acesta fiind “ori .X. euro la data tranzacției, ori echivalentul a .X. euro la data tranzacției”.

De asemenea, contestatarul precizează că în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, având în vedere veniturile realizate din tranzacțiile efectuate în luna august 2008, la data de 31.08.2008 a fost depășit plafonul de scutire de TVA, astfel că trebuia să se declare plătitor de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii, respectiv la data de 10.09.2008, devenind persoană impozabilă începând cu data de 10.10.2008.

Contractele care au avut ca obiect construcții noi sunt de asemenea eronat calculate ca metodă de calcul, TVA fiind adăugată la preț în loc să fie inclusă în preț.

Întrucât Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1786/2010 nu respectă neutralitatea TVA retroactiv, atunci anterior intrării în vigoare a acestei prevederi, stabilirea sumei majorărilor de întârziere este nelegală.

Totodată, persoana fizică .X. precizează că în calitate de plătitor de impozit a inițiat tranzacții imobiliare atunci când Legea nr. 571/2003 prevedea la art. 42 că acestea nu sunt impozabile, modificările ulterioare ale acestei legi fiind nelegale și neconstituționale.

În ceea ce privește TVA deductibilă, contestatarul menționează că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a stabili și această taxă în conformitate cu prevederile art. 147 alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la dispozițiile pct. 23 alin. (10) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, persoana fizică .X. susține că aceasta reprezintă o

încălcarea a principiului ierarhiei actelor normative, respectiv a regulii potrivit căreia prin hotărâre de guvern nu se poate aduce atingere reglementărilor prin lege stricto sensu și nu pot fi completate dispozițiile Codului fiscal.

Fiecare perioadă fiscală trebuie încadrată legislației în vigoare la data vânzării. Astfel, Codul fiscal nu prevedea veniturile din tranzacții imobiliare ale persoanelor fizice. Tranzacțiile imobiliare ale persoanelor fizice erau reglementate din punct de vedere al veniturilor statului de Legea nr. 146/1997 a taxelor judiciare de timbru.

Pentru anul 2006, contestatorul precizează că a fost încadrat eronat ca persoană impozabilă în baza art. 77 din Codul fiscal întrucât este definit ca beneficiar de venit, notarul fiind plătitor de venit cu reținere la sursă.

Întrucât persoana fizică nu are obligația de declarare a impozitului pe venit nu este persoană impozabilă și atunci baza de impozitare creată la momentul tranzacției a fost legal atribuită notarului, care este persoana impozabilă.

Încadrarea tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare în sfera de aplicare a TVA este în contradicție cu prevederile art. 42 lit. g și art. 83 alin. (3) lit. f din Codul fiscal.

Totodată, în ceea ce privește TVA deductibilă, contestatarul menționează că organele de inspecție fiscală aveau obligația ca în timpul inspecției fiscale să calculeze și să evedențieze și opțiunea prevăzută la alin. (5) al pct. 56 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, , respectiv dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate pentru a reflecta principiul neutralității TVA.

Pentru anul 2007, persoana fizică .X. precizează că nu a fost niciodată înregistrată ca și comerciant, iar până la data de 01.01.2010 nu a existat bază legală în temeiul căreia să fi avut obligația de înregistrare ca și contribuabil pentru plata TVA.

Art. 127 alin. (2) din Codul fiscal nu are în vedere, în mod expres, ipoteza vânzării de imobile/locuințe din patrimoniul personal. Pe de altă parte, nu ar fi posibilă nici extinderea, pe cale de analogie a dispozitivului normei art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, la ipoteze care nu sunt în mod expres indicate în norma citată.

Dispozițiile pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în mod nelegal, adaugă la ipoteza de reglementare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal și încălcă principiul neutralității TVA. Vânzătorul imobilelor din patrimoniul personal nu poate fi

calificat producător, comerciant sau prestator de servicii, iar „exploatarea bunurilor corporale” presupune folosința acestora nu și ipoteza valorificării prin vânzare.

Art. 139 alin. (1) din Constituția României instituie regula potrivit căreia impozitele și taxele ca și venituri la bugetul de stat, nu pot fi reglementate decât prin acte normative emise de către Parlament. Or, pct. 3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 instituie obligația de plată a TVA și în alte situații decât cele reglementate la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

De asemenea, persoana fizică precizează că nici prevederile art. 141 alin. (2) lit. f nu pot reprezenta temei legal pentru obligația de plată a TVA întrucât domeniul de reglementare al acestei excepții este limitat numai pentru perioada de după 01.01.2008 și numai cu respectarea domeniului limitat de reglementare. Acest text de lege trebuie interpretat în sensul că există obligație de plată a TVA numai dacă persoana care a participat la înstrăinarea bunurilor dobândise calitatea de subiect fiscal în ceea ce privește plata TVA, anterior operațiunii exceptate de la scutire.

În situația în care s-ar accepta teza potrivit căreia art. 141 alin. (2) lit. f ar reprezenta temei legal pentru taxarea cu TVA înstrăinării de terenuri, contestatarul precizează că aceste prevederi legale sunt în contradicție cu cele ale art. 127 alin. (3) din Codul fiscal, coroborat și cu prevederile Codului comercial.

Totodată, persoana fizică precizează că și prevederile art. 152 alin. (2) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2007 – 31.12.2007 sunt în contradicție cu cele ale pct. 3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, întrucât cifra de afaceri din patrimoniul personal nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri pentru avansuri. Cifra de afaceri în tranzacțiile imobiliare are un statut special legat de transferul de proprietate și poate include avansurile numai dacă s-a realizat transferul titlului de proprietate, acesta fiind un factor generator.

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, contestatarul menționează că acestea nu sunt datorate având în vedere raționamentul de tip ”accesorium sequitur principale”, caracterul confuz al normelor legale și atitudinea echivocă a organelor de inspecție fiscală.

Contestatarul susține faptul că în anul 2008 au fost excluse tranzacțiile cu taxare inversă, precum și faptul că plafonul de scutire de TVA de .X. euro este nelegal.

Referitor la data la care a fost depășit plafonul de scutire de TVA, persoana fizică precizează că aceasta este 18.12.2008 cu obligația de declarare la 10.01.2009, data de la care devine plătitor de TVA fiind 01.02.2009. Ca urmare a încadrării corecte baza de impozitare calculată de organele de inspecție fiscală se reduce.

Persoanele fizice nu erau impozabile anterior datei de 01.01.2010 întrucât până la această dată nu erau prevăzute norme care să expliciteze situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile.

Activitatea economică independentă este definită la art. 46 din Codul fiscal și nu include vânzările de imobile ca venituri comerciale.

Invocând prevederile art. 77, art. 83 din Codul fiscal, art. 9 din Legea nr. 146/1997 și art. 87 din Codul de procedură fiscală, contestatarul menționează că decizia de impunere trebuie să includă baza de impunere, dar întrucât persoana fizică nu are obligația să depună declarații de venit pentru tranzacțiile imobiliare, baza de impunere nu poate fi determinată legal, neexistând evidență fiscală și nici posibilitatea de a fi subiect fiscal.

Având în vedere prevederile art. 77, art. 41 lit. h și art. 83 alin. (3) lit. g din Codul fiscal, contestatarul precizează că pentru veniturile obținute din transferul proprietăților imobiliare, nu are obligații de declarare, stabilire, reținere și plată a impozitelor și taxelor, acestea revenind notarilor, persoana fizică fiind beneficiar al veniturilor și nu persoană impozabilă contribuabil.

Totodată, având în vedere art. 83 alin. (3) lit. g din Codul fiscal, .X. susține că persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare nu sunt supuse inspecției fiscale.

Neexistând bază impozabilă cu privire la TVA, ANAF nu se mai află în situația prevăzută la art. 23 din Codul de procedură fiscală cu privire la dreptul de control fiscal.

Inspecția fiscală nu precizează criteriile de control, temeiul juridic de drept material în baza căruia persoana fizică are calitatea de subiect al controlului fiscal și nici un alt temei de drept. Pentru tranzacțiile civile din patrimoniul personal, ANAF nu are competența de verificare a acestora, pentru că persoana fizică .X. nu este subiect fiscal pentru perioada anterioară datei de 23.10.2008.

Organele de inspecție fiscală nu aveau competența de a efectua inspecția fiscală față de împrejurarea că verificarea urma să se efectueze în legătură cu eventuala conformitate a declarațiilor fiscale.

Având în vedere prevederile art. 94 și art. 95 din Codul de procedură fiscală, art. 94 alin. (1) și alin. (2), art. 77 și art. 83 alin. (3) lit. f din Codul fiscal, pct. 151² lit.a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, persoana fizică .X. precizează că inspecția fiscală poate avea ca subiect de control numai persoanele care întocmesc declarații fiscale, deci nu și persoanele care nu au obligația de a depune declarații fiscale pentru înstrăinarea de imobile, în acest caz subiect fiscal fiind notarii.

Întrucât persoana fizică nu are obligația de declarare a impozitului pe venit, nu este persoană impozabilă și atunci baza de impunere creată la momentul tranzacției a fost legal atribuită notarului, care este persoană impozabilă, ea neexistând declarată ca persoană impozabilă. Fără evidență fiscală de venit nu se poate calcula corect și legal TVA.

Referitor la „terenurile parcări”, persoana fizică precizează faptul că este imposibil ca pe terenul aferent parcării supraterane să existe posibilitatea executării de construcții în conformitate cu legislația în vigoare, precizând că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul și prevederile pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

De asemenea, contestatarul precizează că terenurile respectivelor parcări trebuie să fie tratate separat, neputând fi încadrate în prevederile pct. 37 alin. (1) lit. a din actul normativ mai sus menționat.

În ceea ce privește cifra de afaceri, persoana fizică precizează că avansurile de orice fel nu se cuprind la determinarea acesteia, ANAF incluzând avansurile la determinarea cifrei de afaceri doar începând cu data de 01.03.2011.

Față de considerentele mai sus precizate, persoana fizică .X. solicită anularea încadrării ca persoană fizică plătitoare de TVA, înainte de anul 2010 și anularea Deciziei de impunere nr. .X./26.02.2013 și a actelor subsecvente acesteia.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 26.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./26.02.2013, organele de inspecție fiscală ale Administrației Sector .x. a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale: **01.01.2006 – 30.09.2011.**

În perioada verificată, persoana fizică .X., împreună cu soția .X. .X., a derulat tranzacții imobiliare întocmind un număr de 35 de contracte de vânzare – cumpărare, 23 antecontracte de vânzare –cumpărare, 5

contracte de rezervare, 1 promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare și 1 act adițional la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./19.12.2008.

Având în vedere prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1415/2009, precum și faptul că din verificarea contractelor de vânzare – cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat tranzacții imobiliare cu terenuri și construcții deținute în coproprietate cu .X. .X., persoana desemnată să reprezinte asocieria este .X., conform Notei explicative prezentată în anexa nr. 85 la raportul de inspecție fiscală.

Urmare verificării contractelor de vânzare – cumpărare mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoanele fizice .X. și .X. .X. au efectuat în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011, 35 tranzacții imobiliare dintre care 28 au avut ca obiect construcții noi, 6 tranzacții au avut ca obiect terenuri construibile și o tranzacție a avut ca obiect construcție veche.

Astfel, s-a constatat faptul că persoana fizică .X. a efectuat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă conform art. 127 alin. (1) și alin. (2), art. 126 alin. (1), art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.2 alin. (1) și alin. (3), pct. 1 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2), respectiv art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea contractelor de vânzare – cumpărare, antecontractelor de vânzare – cumpărare, contractelor de rezervare, promisiunilor bilaterale și actelor adiționale (prezentate în anexele nr. 2 – 66 la raportul de inspecție fiscală), încheiate în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011, persoanele fizice .X. și .X. .X., în calitate de vânzători au efectuat:

- În anul 2006 - două tranzacții imobiliare concretizate în contracte de vânzare – cumpărare care au avut ca obiect teren intravilan, respectiv construcție.

De asemenea, în anul 2006 persoanele fizice .X. și .X. .X. au încheiat 5 antecontracte de vânzare – cumpărare în baza cărora au încasat avansuri în sumă de .X. lei, antecontracte aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior, prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2007 - 15 antecontracte de vânzare – cumpărare în baza cărora au încasat avansuri în sumă de .X. lei, antecontracte aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2008 - 28 tranzacții imobiliare concretizate în contracte de vânzare – cumpărare dintre care 23 au avut ca obiect construcții noi, iar 5 au avut ca obiect teren curți construcții.

De asemenea, în anul 2008 persoanele fizice .X. și .X. .X. au încheiat 5 contracte de rezervare, 2 antecontracte de vânzare – cumpărare, o promisiune bilaterală și un act adițional, în baza cărora au încasat avansuri în sumă de .X. lei, toate fiind aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2009 - 4 tranzacții imobiliare concretizate în contracte de vânzare – cumpărare care au avut ca obiect construcții noi și un antecontract de vânzare – cumpărare în baza cărora a fost încasat un avans în sumă de .X. lei, concretizat ulterior prin contract de vânzare – cumpărare.

- În anul 2010 persoanele fizice .X. și .X. .X. nu au efectuat tranzacții imobiliare, iar în anul 2011, în perioada ianuarie – septembrie, acestea au efectuat o singură tranzacție având ca obiect construcție veche.

Având în vedere prevederile art. 141 alin. (2) lit. f, art. 153 alin. (1), art. 152 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 37, pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a art. 141 alin. (2) lit. f, respectiv art. 152 alin. (3) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. este persoană impozabilă și a realizat în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011 o activitate economică ce implică și operațiuni taxabile, iar valoarea totală a livrărilor de bunuri efectuate în cursul anului 2006, a depășit la data de 02.02.2006 plafonul de scutire, motiv pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.03.2006, conform prevederilor art. 70 alin. (1) lit. c și alin. (5) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare în anul 2006.

În conformitate cu prevederile pct. 56 alin. (4) lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X., reprezentant al asocierii cu .X. .X., avea obligația să aplice TVA pentru tranzacțiile cu terenurile construibile și construcțiile noi, precum și pentru avansurile încasate în legătură cu acestea, începând cu data de 01.04.2006 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

În ceea ce privește stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că toate tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011, mai puțin tranzacția efectuată în anul 2011 care a avut ca obiect o construcție veche, reprezintă operațiuni taxabile întrucât pentru anul 2006 nu sunt prevăzute legal operațiuni scutite, iar pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2010, operațiunile efectuate de persoana fizică .X. se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada 2006 – 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. TVA în sumă de .X. lei, astfel:

Pentru anul 2006, s-a constatat că valoarea totală a operațiunilor derulate de persoanele fizice .X. și .X. .X., în funcție de cota deținută, este de .X. lei.

Din suma totală de .X. lei, veniturile obținute din vânzarea de imobile după data de 01.04.2006, dată de la care persoana fizică .X. avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, sunt în sumă de .X. lei.

Încă de la prima tranzacție efectuată conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ..X./02.02.2006, în care persoanele fizice .X. și .X. .X. au deținut o cotă de 50% din prețul de vânzare, respectiv suma de .X. lei, s-a constatat că a fost depășit plafonul de scutire de TVA prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. datorează TVA în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de 19% la baza de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea de imobile în perioada 01.04.2006 – 31.12.2006, respectiv .X. lei.

Pentru anul 2007, TVA datorată este în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea construcțiilor noi, respectiv suma de .X. lei reprezentând avansuri încasate.

Pentru anul 2008, TVA datorată este în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea construcțiilor noi, respectiv .X. lei

Pentru anul 2009, TVA datorată este în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea construcțiilor noi în perioada ianuarie – decembrie, respectiv .X. lei.

Pentru anul 2010 s-a constatat că persoana fizică .X. nu a efectuat operațiuni impozabile.

Pentru anul 2011, s-a constatat că persoana fizică .X. a efectuat o singură tranzacție imobiliară având ca obiect o construcție veche. Aceasta reprezintă operațiune scutită de TVA conform art. 141 alin. (2) lit. f din Codul fiscal, în vigoare în anul 2011.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006 și pct. 56 alin. (4) și alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și faptul că în perioada 01.04.2006 – 30.09.2011 persoana fizică .X. nu a figurat ca persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, aceasta beneficiază de dreptul de deducere a TVA, înscriind TVA deductibilă în primul decont de TVA care va fi depus la organul fiscal.

În consecință, urmare inspecției fiscale a rezultat o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care au fost calculate accesorii în sumă de .X. lei.

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

Referitor la suma totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică .X. datorează taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2006 - 2009, constând în vânzări de terenuri construibile și construcții noi, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate, a depășit plafonul de scutire fără să se înregistreze ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2006 – 30.09.2011, persoanele fizice .X. și .X. .X., soți, au înstrăinat bunuri imobile (terenuri construibile, construcții noi și o construcție veche) deținute în coproprietate, realizând un număr de 35 tranzacții imobiliare.

Având în vedere faptul că persoana fizică .X. împreună cu soția au fost parte în operațiunile respective, fără însă să existe un contract de asociere și ținând cont de prevederile Ordinului președintelui Agenției

Naționale de Administrare Fiscală nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice și de Nota explicativă dată de persoana fizică .X. (anexa nr. 85 la raportul de inspecție fiscală), organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta este persoana desemnată să reprezinte asocieria.

Urmare analizării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către persoana fizică .X. și birourile notariale, respectiv contracte de vânzare – cumpărare, antecontracte de vânzare – cumpărare, contracte de rezervare, promisiuni bilaterale și acte adiționale, încheiate în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011 de către persoanele fizice .X. și .X. .X., în calitate de vânzători, s-a constatat că acestea au efectuat următoarele tranzacții imobiliare:

- în anul 2006 un număr de 2 tranzacții imobiliare având ca obiect un teren intravilan, respectiv un apartament, în valoare totală de 1.579.071 lei.

De asemenea, în acest an au fost încheiate un număr de 5 antecontracte de vânzare – cumpărare, în baza cărora au fost încasate avansuri în sumă de .X. lei, antecontracte aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2007 au fost încheiate 15 antecontracte de vânzare – cumpărare în baza cărora au fost încasate avansuri în sumă de .X. lei, antecontracte aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2008 un număr de 28 tranzacții imobiliare dintre care 23 au avut ca obiect construcții noi, iar 5 au avut ca obiect teren curți construcții, în valoare totală de .X. lei.

De asemenea, în acest an persoanele fizice .X. și .X. .X. au încheiat 5 contracte de rezervare, 2 antecontracte de vânzare – cumpărare, o promisiune bilaterală și un act adițional, în baza cărora au încasat avansuri în sumă de .X. lei, toate fiind aferente tranzacțiilor imobiliare concretizate ulterior prin contracte de vânzare – cumpărare.

- În anul 2009 un număr de 4 tranzacții imobiliare având ca obiect construcții noi, în valoarea de .X. lei și un antecontract de vânzare – cumpărare în baza căruia a fost încasat un avans în sumă de .X. lei, concretizat ulterior prin contract de vânzare – cumpărare.

- În anul 2010 persoanele fizice .X. și .X. .X. nu au efectuat tranzacții imobiliare.

- În anul 2011, în perioada ianuarie – septembrie, acestea au efectuat o singură tranzacție având ca obiect o construcție veche, în valoare de .X. lei.

Referitor la tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2006 - 2011, pentru care au fost încheiate un număr de 35 contracte de vânzare-cumpărare, în temeiul prevederilor stipulate la art.126 alin.(1), art.127 alin. (1) și alin.(2), art.128 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. a alin. (1), pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică .X. a desfășurat activitate economică (exploatarea unor bunuri corporale) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA.

În ceea ce privește tranzacția efectuată în anul 2011, constând în vânzarea unei construcții vechi, pentru care a fost încheiat contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./27.01.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta reprezintă o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, conform art. 141 alin. (2) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că în luna februarie 2006, persoana fizică .X. a obținut venituri în sumă de .X. lei ca urmare a efectuării tranzacției imobiliare constând în vânzarea unui teren intravilan, pentru care a fost încheiat contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. .X./02.02.2006, în care soții .X. dețin o cotă de 50% din prețul de vânzare, au constatat că aceasta a depășit plafonul de scutire de TVA de .X. lei prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA până la data de 10 martie 2006, devenind plătitori de TVA începând cu data de 01.04.2006.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, după data depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv în perioada **01.04.2006-31.12.2009**, tranzacțiile imobiliare pentru care au fost întocmite un număr de 33 contracte de vânzare - cumpărare în baza cărora a fost transferat dreptul de proprietate asupra unor terenuri construibile și construcții noi, precum și avansurile încasate în legătură cu acestea, reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază de impozitare în sumă de .X. lei și au colectat și stabilit suplimentar de plată în sarcina persoanei fizice o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei de impozitare în cuantumul mai sus menționat, taxă pentru care au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

La stabilirea bazei impozabile pentru imobilele deținute în coproprietate de familia .X. cu familia .X., organele de inspecție fiscală au calculat 50% din valoarea tranzacțiilor, aceasta reprezentând cota deținută de soții .X. stabilită având în vedere prevederile art. 667 din vechiul Cod civil și faptul că prin contractele de vânzare – cumpărare care au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare în cauză nu a fost prevăzută cota parte determinată din dreptul de proprietate asupra bunurilor deținute în coproprietate.

Astfel, pentru imobilele deținute de soții .X. în coproprietate cu soții .X. organele de inspecție fiscală au stabilit deținerea în cote egale a acestora, respectiv cote egale de 50% pentru fiecare familie.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

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

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

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

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

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

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, trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

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.1 alin.(1), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii în cauză, la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, 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 TVA 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 prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anul 2006:

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

iar, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009:

„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.[...]”

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să le respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

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 în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În același sens este și Decizia civilă nr..X./31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..X./30/2010, irevocabilă.

Relevantă în speță este Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, .X. și .X., prin care Curtea pronunțându-se asupra modului de calcul al TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, a statuat faptul că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, aceste persoane intrând în categoria persoanelor impozabile.

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

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

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

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

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

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, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, astfel:

„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

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

aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

Astfel, potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 – 01.05.2006:

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

Totodată, potrivit alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006:

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

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

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe

valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

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

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;[...]”

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

În perioada 01.01.2007-21.12.2008, aceste reglementări au fost preluate de pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

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

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din actul normativ mai sus menționat, în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

„(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 trebuit să o colecteze 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 TVA, 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 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, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

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

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

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

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

În perioada 01.01.2008-31.12.2009, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de TVA 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.[...]”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de TVA 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, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19%, respectiv 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în anul 2006:

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

în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007 – 30.06.2010:

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

coroborat cu pct.24 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006:

“(1) Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă prețul include taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa pe valoarea adăugată.”

Prevederi similare au fost menținute și la pct.23 alin.(1) și alin. (2), în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că în perioada 01.01.2006 - 30.09.2011, persoana fizică .X., în calitate de vânzător, a efectuat un număr de 35 tranzacții imobiliare în valoare totală de .X. lei, ce intră în sfera de aplicare a TVA, obținând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Având în vedere prevederile legale în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor mai sus citate, se reține că o persoană fizică care realizează venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate de către persoana fizică .X., respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 35 de terenuri construibile, construcții noi și o construcție veche, deținute în coproprietate cu soția sa .X. .X., precum și încheierea unui număr de 23 antecontracte de vânzare –cumpărare, 5 contracte de rezervare, 1 promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare și 1 act adițional la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./19.12.2008, în baza cărora au fost încasate avansuri, rezultă că persoana fizică a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2006.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu construcții noi și terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Așadar, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate de persoana fizică în perioada verificată,

consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013, se reține că *persoana impozabilă* .X., odată cu efectuarea primei tranzacții în anul 2006, respectiv vânzarea unui teren intravilan pentru care a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.93/02.02.2006 în care soții .X. dețin o cotă de 50% din prețul de vânzare, respectiv suma totală de .X. lei, a depășit la data de 02.02.2006 plafonul de scutire de .X. lei prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.03.2006, potrivit prevederilor art.152 alin.(3) din același act normativ, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2006, obligație ce nu a fost îndeplinită de către *persoana impozabilă* .X..

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2006 desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile, rezultă că operațiunile desfășurate de contestatar intră în sfera de aplicare a TVA prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de TVA, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire.

În ceea ce privește avansurile încasate în anul 2007 în baza unui număr de 23 antecontracte de vânzare –cumpărare, 5 contracte de rezervare, 1 promisiune bilaterală de vânzare – cumpărare și 1 act adițional la contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./19.12.2008, se reține că în conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 26.08.2006 – 31.12.2006:

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

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

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

În perioada 2007 - 2009, la art. 134 se precizează:

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

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

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, respectiv data de la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii acesteia sau data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, în funcție de perioada incidentă.

Totodată, potrivit art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2007 - 2009:

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

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

iar potrivit art. 134² din același act normativ:

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

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, se reține că legiuitorul a prevăzut cu caracter general că exigibilitatea taxei intervine la data la care

are loc faptul generator, respectiv la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător, însă, prin derogare, exigibilitatea intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Cu alte cuvinte, plățile în avans efectuate potrivit antecontractelor de vânzare-cumpărare, contractelor de rezervare, promisiunii bilaterale de vânzare – cumpărare și actului adițional mai sus menționat, sunt realizate tocmai în scopul transferului dreptului de proprietate.

Or, încheierea unor astfel de înscrisuri duce la nașterea unui drept de creanță și a unei obligații corelative pentru ambele părți.

În ceea ce privește modul de calcul al TVA, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, aprobată prin OMFP nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, 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) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [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 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută 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]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa

care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, precum și argumentele contestatarului potrivit cărora “organele de inspecție fiscală în mod eronat au folosit procedeul adăugării TVA la prețul de vânzare”, iar “în contractele de vânzare – cumpărare încheiate de .X. cu persoane fizice în perioada supusă verificării nu se precizează dacă prețul stipulat include și TVA”, prin adresele nr..X./19.01.2015 și nr. .X./26.01.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X. să facă dovada dacă, în calitate de vânzător, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare acestei solicitări, persoana fizică .X. a înaintat organului de soluționare a contestației, cu adresa nr. .X./08.04.2015 înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A-SLP 735/09.04.2015, declarația pe propria răspundere, autenticată la Biroul Notarului Public .X., prin care precizează că nu are "*posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de Agenția Națională de Administrare Fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată*".

Astfel, prin adresa nr..X./04.02.2015, în considerarea prevederilor stipulate la lit.b) din Decizia Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, mai sus citate, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice sprijinul pentru recalcularea bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, inclusiv accesoriile aferente.

Având în vedere solicitarea organului de soluționare, prin adresa nr..X./11.02.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 309/12.02.2015, organele de inspecție fiscală au precizat următoarele:

- “Prin Decizia de impunere nr. .X./26.02.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.02.2013 au fost stabilite următoarele”:

TVA – .X. lei

Accesorii aferente TVA – .X. lei.

- “Recalculare solicitată prin adresa nr. .X./04.02.2015”:

TVA – .X. lei

Accesorii aferente TVA – .X. lei.

- “Diferența între sumele stabilite prin Decizia de impunere nr. .X./26.02.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./26.02.2013 și recalcularea solicitată prin adresa nr. .X./04.02.2015”:

TVA – .X. lei

Accesorii aferente TVA – .X. lei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice .X., TVA în cuantum de .X. lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construite efectuate în perioada 01.01.2006 – 30.09.2011, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.02.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, în ceea ce privește suma de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii în sumă de .X. lei aferente TVA.

Totodată, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, prevederile legale aplicabile, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr..X./11.02.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, menționată mai sus, precum și faptul că prin contractele încheiate de persoana fizică prețul bunurilor a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./26.02.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013, în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedatorată urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în OMFP nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014.

În ceea ce privește argumentele contestatarului cu privire la faptul că modificările și completările la Legea nr. 571/2003 și Codul de procedură fiscală sunt nule, deoarece cele două reglementări sunt organice, iar actele normative ce le modifică sunt ordinare, se reține că prin Decizia nr. 548/2008 publicată în Monitorul Oficial nr. 495/02.07.2008, Curtea Constituțională precizează:

„Curtea observă că este posibil ca o lege organică să cuprindă, din motive de politică legislativă, și norme de natura legii ordinare, dar fără ca acestea să capete natură de lege organică, întrucât, altfel, s-ar extinde domeniile rezervate de Constituție legii organice. De aceea, printr-o lege ordinară se pot modifica dispoziții dintr-o lege organică, dacă acestea nu conțin norme de natura legii organice, întrucât se referă la aspecte care nu sunt în directă legătură cu domeniul de reglementare al legii organice.”

Totodată, prin Decizia nr. .X./2012 publicată în Monitorul Oficial nr. 788/23.11.2012, Curtea Constituțională precizează:

„Curtea, spre exemplu, prin Decizia nr. .X. din 15 mai 2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 495 din 2 iulie 2008, a stabilit că este posibil ca o lege organică să cuprindă, din motive de politică legislativă, și norme de natura legii ordinare, dar fără ca aceste norme să capete natură de lege organică, întrucât, altfel, s-ar extinde

domeniile rezervate legii organice de art. 73 alin. (3) din Constituție. De aceea, printr-o lege ordinară se pot modifica dispoziții dintr-o lege organică, dacă acestea nu conțin norme de natura legii organice, întrucât se referă la aspecte care nu sunt în directă legătură cu domeniul de reglementare al legii organice. În consecință, criteriul material este cel definitoriu pentru a analiza apartenența sau nu a unei reglementări la categoria legilor ordinare sau organice.”

Prin urmare, întrucât printr-o lege ordinară se pot modifica dispoziții dintr-o lege organică, așa cum a reținut și Curtea Constituțională, argumentele contestatarului mai sus menționate nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației.

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la faptul că până la data de 01.01.2010 nu a existat baza legală în temeiul căreia persoana fizică să fi avut obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, prevederea legală fiind introdusă pentru prima oară prin Ordoonanța de urgență a Guvernului nr. 109/2009 prin care se modifică art. 127 din Codul fiscal în sensul introducerii unui nou alineat, respectiv alin. (2¹), în vigoare începând cu 01.01.2010, astfel că această modificare nu poate opera retroactiv, precum și la argumentele referitoare la faptul că încasarea avansurilor nu reprezintă momentul transferării dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar, acest moment fiind data încheierii contractelor de vânzare – cumpărare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere temeiurile de drept invocate de organul de soluționare a contestației în prezenta decizie.

Totodată, se reține că în ceea ce privește definiția persoanei impozabile și a activității economice, aceasta nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal încă de la publicare. Astfel, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri.

Începând cu anul 2004 prin Codul fiscal s-a introdus condiția ca astfel de venituri să aibă caracter de continuitate. Totuși, activitatea economică nu include vânzarea de către persoanele fizice a locuințelor

proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

În consecință, în perioada 2006 – 2011, vânzarea de construcții și terenuri care nu au fost utilizate în scop personal, cu excepția celor efectuate ocazional, au constituit operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA. Or, se reține că în speță persoana impozabilă .X. nu face dovada că a utilizat în scop personal construcțiile și terenurile înainte de a le înstrăina.

Astfel, nu poate fi reținută nici susținerea contestatarului cu privire la faptul că apartamentul care a făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./22.12.2006 a fost folosit în scop personal, persoana fizică nefăcând dovada utilizării apartamentului în acest scop.

Referitor la afirmația contestatarului potrivit căreia a desfășurat „*exclusiv operațiuni de vânzare a unor locuințe proprietate personală*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât pentru a nu intra în sfera de aplicare a TVA, chiar dacă locuințele au fost proprietate personală, persoanele fizice trebuiau să facă dovada că au utilizat în scop personal apartamentele tranzacționate. Or, din documentele anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că aceasta a locuit în apartamentele respective înainte de a le vinde.

În ceea ce privește argumentul contestatarului referitor la faptul că în baza Codului fiscal, tranzacțiile imobiliare în cauză identificate de organele de inspecție fiscală ca fiind activitate economică independentă erau încadrate de notar ca tranzacții imobiliare din patrimoniul personal, în baza Codului civil, care nu prevede obligativitatea unei evidențe fiscale conform art. 83 alin. (3) lit. f din Codul fiscal, în vigoare anterior date de 01.01.2010, respectiv art. 83 alin. (3) lit. g, în vigoare ulterior acestei date și nici obligativitatea deținerii unei evidențe contabile, organele de inspecție fiscală neefectuând o reîncadrare a unei activități desfășurate conform Codului civil în activitate comercială, precum și argumentele referitoare la faptul că față de dispozițiile Codului comercial, operațiunile de înstrăinare de imobile nu pot fi considerate fapte de comerț dacă nu sunt săvârșite de către un comerciant, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale. Mai mult, se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial, Codul familiei etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd

dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

„ (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.”

Totodată, argumentul contestatarului referitor la faptul că deși organele de inspecție fiscală aveau cunoștință de existența tranzacțiilor în cauză, nu au dispus, din oficiu, înregistrarea persoanei fizice ca plătitor de TVA, potrivit art. 153 alin. (6) și alin. (7) din Codul fiscal, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât chiar și în aceste condiții, contestatarul nu este exonerat de la plata TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile legale reținute în prezenta decizie, precum și faptul că la data de 02.02.2006 a depășit plafonul de scutire de .X. lei.

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice .X. referitoare la faptul că a fost încălcat principiul neutralității TVA, se reține faptul că, 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, or, așa cum s-a reținut mai sus, *persoana impozabilă* .X. până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./26.02.2013 contestată, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

De asemenea, referitor la susținerea persoanei fizice .X. cu privire la încălcarea principiului european al dreptului de deducere și invocarea jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv cauzele C-280/10 și C-385/09, se reține că acestea au avut ca obiect „deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor achitate pentru anumite operațiuni efectuate înainte de înregistrarea societății în registrul comerțului”, respectiv „dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată achitată cu ocazia cumpărării în Lituania a unor bunuri exportate în state terțe”, și nu la dreptul de deducere a TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice care nu s-au înregistrat ca persoane impozabile în scopuri de TVA deși aveau această obligație.

Mai mult, așa cum rezultă din cauza C-385/09, Curtea Europeană de Justiție a reținut că societatea în cauză s-a înregistrat în scopuri de TVA, „într-un termen rezonabil”, ulterior efectuării operațiunilor care au dat naștere dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în cauza C-385/09, s-a reținut faptul că societatea respectivă „nu era obligată să se identifice în scopuri de TVA în Lituania [...] chiar dacă persoanele impozabile pot să deducă TVA-ul numai dacă fac acest demers”, precum și faptul că în măsura în care era necesar ca societatea „să se identifice în scopuri de TVA pentru a-și exercita dreptul de deducere, trebuie să se constate că aceasta a făcut acest lucru la mai puțin de șase luni după ce a efectuat operațiunile care dau naștere acestui drept și, prin urmare, într-un termen rezonabil”.

De asemenea, în cauza C-280/10, care face trimitere la cauza C-385/09, s-a reținut că societatea în cauză s-a înregistrat în scopuri de TVA ulterior achizițiilor efectuate.

Or, în cauză, așa cum s-a reținut mai sus, persoana fizică .X. nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, deși avea această obligație.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul taxarea inversă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

„Potrivit prevederilor art.160¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006:

*“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**”*

Prevederi similare există și în perioada 2007 – 2010.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, pentru aplicarea măsurilor de simplificare, respectiv taxării inverse, în funcție de perioada incidentă, trebuia îndeplinită condiția obligatorie ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că în perioada efectuării operațiunilor, persoana fizică .X. nu a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, se reține că aceasta nu putea aplica măsurile de simplificare în această perioadă fiscală.

Argumentele contestatarului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit obligația de impozitare în sarcina persoanei fizice .X. raportat la pragul aplicabil unei singure persoane, deși în toate verificările și susținerile se raportează la întreaga asocieră formată din 4 persoane (.X., .X. .X. și soții .X.), asocieră care nu este reprezentată de aceasta, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut la situația de fapt și așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./26.02.2013 și anexa nr. 1 la acesta, asocieră la care organele de inspecție fiscală fac referire este cea a persoanelor fizice .X. și .X. .X., soți, reprezentată de .X., și nu asocieră formată din 4 persoane, așa cum susține contestatarul.

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o delimitare exactă a bazei impozabile aferentă fiecărei asocieri și a considerat în mod eronat asocieră în părți egale de 50% - 50%, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit art. 667 din vechiul Cod civil:

„Există proprietate în devălmășie atunci când, prin efectul legii sau în temeiul unui act juridic, dreptul de proprietate aparține concomitent mai multor persoane fără ca vreuna dintre acestea să fie titularul unei cote-părți determinate din dreptul de proprietate asupra bunului sau bunurilor comune.”, iar așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, prin contractele de vânzare – cumpărare care au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare în cauză nu a fost prevăzută cota parte determinate din dreptul de proprietate asupra bunurilor deținute în coproprietate, astfel pentru imobilele deținute de soții .X. în coproprietate cu soții .X. s-a stabilit deținerea în cote egale a acestora, respectiv cote egale de 50% pentru fiecare familie.

Se reține că în susținerea contestației persoana fizică .X. nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt și care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la cota deținută de fiecare coproprietar.

Argumentul contestatarului referitor la faptul că determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA trebuie analizată la nivelul fiecărei persoane impozabile, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit Anexei 1 b), Capitolul II, pct. 3 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice:

„Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată.”, iar așa cum s-a reținut mai sus, întrucât bunurile imobile care au făcut obiectul contractelor de vânzare – cumpărare au fost deținute în coproprietate de persoanele fizice .X. și .X. .X., soți, persoana desemnată să reprezinte asocierea a fost .X., în sarcina acesteia fiind stabilite obligațiile de plată.

Se reține că vânzarea bunurilor deținute în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți fiind necesar acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrărilor.

Totodată, se reține că devălmășia, reprezintă forma dreptului de proprietate comună, ce se particularizează prin aceea că titularii săi nu au determinată nici măcar o cotă-parte ideală, matematică din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefracționate în materialitatea lor. Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților. Orice convenție contrară este nulă. Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită. Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit ca are și consimțământul celuilalt soț. Cu toate acestea, nici unul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt soț.

În ceea ce privește prevederile Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1415/2009, se reține că acestea au intrat în vigoare la data de 26 august 2009, iar inspecția fiscală a început la data de 07.11.2011, conform Avizului de inspecție fiscală nr. 3135920/17.10.2011, astfel că la momentul constatării de către organele de inspecție fiscală a faptului că soții .X. formează o asociere, prevederile legale în baza cărora au fost efectuate aceste constatări erau în vigoare.

Prin urmare, nu poate fi reținut nici argumentul contestatarului referitor la faptul că fiecare persoană răspunde individual de obligațiile fiscale.

De asemenea, argumentele persoanei fizice referitoare la faptul că plafonul de scutire a fost depășit în luna august 2008, astfel că ar fi putut deveni, nelegal în opinia contestatarului, persoană impozabilă începând cu data de 01.10.2008, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 – 01.05.2006, respectiv la data efectuării

primei tranzacții imobiliare, persoana fizică .X. avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X miliarde lei, respectiv .X. lei și nu .X. euro sau echivalentul în lei a .X. euro, așa cum precizează contestatarul.

Or, încă de la prima tranzacție efectuată, respectiv de la data de 02.02.2006 când a fost încheiat contractul de vânzare – cumpărare nr. 93, tranzacție care nu a fost impozitată, persoana fizică .X. a depășit plafonul de scutire de .X. lei, valoarea tranzacției fiind de .X. lei, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.04.2006.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute nici argumentele contestatarului referitoare la faptul că data la care a fost depășit plafonul de scutire este 18.12.2008, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2009.

Argumentele contestatarului cu privire la faptul că încadrarea tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare în sfera de aplicare a TVA vine în contradicție cu prevederile art. 42 lit. g și art. 83 alin. (3) lit f din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele referitoare la faptul că încadrarea și răspunderea fiscală pentru tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal sunt reglementate la art. 77¹ alin. (6) din același act normativ, care nu prevede că persoana fizică are obligația să depună declarații fiscale, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece:

Art. 42 lit g reglementează veniturile neimpozabile în înțelesul impozitului pe venit, respectiv „*veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare, precum și altele decât cele definite la cap. VIII¹;*”, iar art. 77¹ reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare, aceste articole nu fac referire și nu exclud obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice .X. având în vedere că acesta a obținut venituri cu caracter

de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

De asemenea, art. 83 alin.(3) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă la faptul că nu se depun declarații privind veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare, acest articol nereglementând obligațiile declarative ale persoanei impozabile în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 2006 – 2011, persoana fizică .X. a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Totodată, având în vedere cele de mai sus, argumentele persoanei fizice .X. referitoare la faptul că nu poate fi subiect al inspecției fiscale întrucât nu are obligația de a depune declarații la mometul înstrăinării imobilelor, notarii publici fiind persoanele care trebuiau supuse inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece potrivit art. 95 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, „inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.”

Or, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2006 – 2011, contestatarul a avut calitatea de persoană impozabilă, fapt pentru care trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, tranzacțiile imobiliare efectuate reprezentând operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru care contestatarul avea obligația stabilirii și colectării taxei aferente.

Așa cum s-a reținut mai sus, notarii publici care au autentificat contractele de vânzare – cumpărare în cauză, au doar obligația de a calcula și de a încasa impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana căreia îi revine obligația de plată a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare, reglementat la Titlul III Impozitul pe venit din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, argumentele contestatarului referitoare la faptul că prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal acest act normativ

nu poate fi completat, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013 și a Deciziei de impunere nr..X./26.02.2013, se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere, în primul rând, prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2006 - 2009, prevederile Hotărârii Guvernului nr.44/2004 prin care au fost aprobate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal fiind invocate pentru explicitarea articolelor din lege invocate, știut fiind faptul că norma face corp comun cu legea, ea fiind dată în explicitarea acesteia.

De asemenea, argumentele persoanei fizice .X. referitoare la faptul că exploatarea bunurilor corporale presupune folosința acestora și nu ipoteza valorificării prin vânzare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece așa cum prevede art.127 alin.(2) din Codul fiscal, „[...] constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”, or exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Referitor la argumentul contestatarului cu privire la faptul că pe terenul aferent parcărilor supraterrane nu pot fi executate construcții, astfel că pentru terenurile aferente parcărilor supraterrane care au făcut obiectul contractelor de vânzare – cumpărare nr. .X./16.09.2008 (persoana fizică menționează eronat data de 02.02.2008), nr. .X./18.11.2008 și nr. .X./05.12.2008 nu se poate stabili taxa pe valoarea adăugată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din coroborarea prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.1 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și art.29 alin.(4) din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, din punct de vedere fiscal, încadrarea unui teren în categoria de teren construibil rezultă din documentația cadastrală aferentă.

Având în vedere faptul că legiuitorul în definirea noțiunii de “teren construibil” - orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții - a ținut să utilizeze și noțiunea “conform legislației în vigoare”, se reține că această trimitere are în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului, pe care se pot executa construcții. Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează

în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.

Astfel, potrivit prevederilor art.39 alin.(4) și alin.(6) din Ordinul nr.633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Mențiunile privind terenul și categoria de folosință sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.

[...]

(6) Cât privește categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară.”

În consecință, anterior datei de 22.12.2008, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de altă natură, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de carte funciară, iar informațiile conținute în aceste documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul T.V.A. din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat prin adresa nr..X./18.08.2010.

Referitor la prevederile pct.37 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, invocate de contestatar, potrivit căroră:

“(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren constructibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”, se reține că acestea au intrat în vigoare începând cu data de 22.12.2008, iar contractele de vânzare – cumpărare la care societatea face referire au fost întocmite la datele de 02.02.2008, 18.11.2008 și 05.12.2008.

Mai mult, se reține faptul că persoana fizică .X. nu depune în susținerea contestației niciunul din documentele invocate, respectiv copii ale fișelor cadastrale solicitate la momentul vânzării terenurilor în cauză.

Totodată, în ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia terenul aferent parcărilor „trebuie tratat separat”, astfel că nu sunt aplicabile prevederile pct. 37 alin. (1) lit. a din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care precizează:

„37. (1) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când construcția și terenul pe care este edificată formează un singur corp funciar, identificat printr-un singur număr cadastral:

a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției [...]”, se reține:

La data încheierii contractelor de vânzare – cumpărare nr. .X., nr. .X. și nr. .X., respectiv 02.02.2008, 18.11.2008 și 05.12.2008, art. 37 alin. (1) din actul normativ mai sus menționat precizează:

„37. (1) În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile”.

Așa cum rezultă din actul de dezmembrare nr. .X./30.07.2008, anexat în copie la dosarul cauzei, terenurile parcări supraterane la care face societatea referire reprezintă:

- Parcărilor nr. 1 și nr. 2 fac parte din lotul 29, iar parcările nr. 3 și nr. 4 fac parte din lotul 30. Aceste parcări, împreună cu construcțiile noi reprezentând spații comerciale au făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./16.09.2008.

Lotul 29 și lotul 30 sunt identificate cadastral sub nr. .X./3/1/1, respectiv nr. .X./3/1/2, sub aceleași numere cadastrale fiind identificate și construcțiile noi care au fost vândute împreună cu aceste parcări, așa cum rezultă din contractul de vânzare – cumpărare nr. .X./16.09.2008.

- Parcarea nr. 11 face parte din lotul 17. Această parcare, împreună cu apartamentul nr. 17, reprezentând construcție nouă, au făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr. .X./18.11.2008, fiind identificate sub același număr cadastral, respectiv .X./3/1/3.

- Parcarea nr. 7 face parte din lotul 25 face parte din lotul 25. Această parcare, împreună cu apartamentul nr. 17, reprezentând construcție nouă, au făcut obiectul contractului de vânzare – cumpărare nr.

.X./05.12.2008, fiind identificate sub același număr cadastral, respectiv .X./3/1/4.

Prin urmare, se reține că așa cum rezultă din contractele de vânzare – cumpărare nr. .X./16.09.2008, nr. .X./18.11.2008 și nr. .X./05.12.2008 livrările au privit atât construcțiile noi cât și parcările supraterane, împreună acestea formând un singur imobil cu un singur număr cadastral.

Astfel că, având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale în materie citate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei această susținere a persoanei fizice.

Argumentele persoanei fizice .X. referitoare la faptul că excepția prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, în forma în vigoare în anul 2007, este condițională, stabilind că livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil nu este exceptată de la scutire tot timpul, ci doar în situația în care a fost efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil, iar pentru perioada de până la 31.12.2007, în condițiile nededucerii sau imposibilității deducerii TVA, operațiunea de livrare a unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil este scutită de la plata TVA, contestatarul precizând că nu și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru tranzacțiile imobiliare efectuate până la data de 31.12.2007, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007, prin excepție, scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică pentru „[...] livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren constructibil, 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.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplica pentru persoanele impozabile care livrau construcții noi sau terenuri constructibile în situația în care acestea ar fi dedus sau ar fi avut dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile respective. Persoana care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabilă, deoarece realizează operațiuni supuse taxei, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, ceea ce include și persoana fizică. Dacă prin lege s-ar fi dorit ca orice persoană impozabilă care nu a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru o clădire nouă sau un teren constructibil să nu fie obligată să taxeze

operațiunea nu ar mai fi existat și cea de a doua sintagmă care vorbește la modul condițional despre persoana care ar fi avut dreptul de deducere fără să facă nicio referință la faptul că taxa s-a dedus sau nu și la faptul că persoana era sau nu înregistrată în scopuri de TVA.

Față de cele reținute mai sus, rezultă că, în situația în care bunurile imobile au fost achiziționate fără TVA, persoanele fizice care ulterior au revândut aceste imobile nu erau obligate să taxeze operațiunile de vânzare deoarece aceasta nu le-a fost facturată. Subliniem însă că scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007 nu ar fi aplicabilă în situația în care achizițiile ar fi fost cu TVA, livrările în acest caz fiind taxabile.

În același sens este și opinia direcției de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat într-o speță similară prin adresa nr. .X./12.02.2013, anexată în copie la dosarul cauzei.

Urmare analizării documentelor de achiziție a bunurilor/serviciilor destinate construirii imobilelor care au făcut obiectul antecontractelor încheiate în anul 2007, solicitate persoanei fizice .X. de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin adresa nr..X./03.03.2015, și transmise de aceasta cu adresa nr. .X./08.04.2015, având în vedere și adresa nr. .X./26.02.2015 transmisă organului de soluționare a contestației de către organele de inspecție fiscală, se reține că toate aceste achiziții au fost efectuate de la persoane juridice care au facturat cu TVA, astfel că scutirea de taxă prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal nu este aplicabilă în speță.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1. lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, se

DECIDE

1. Admiterea în parte a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.02.2013 emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013 pentru suma totală de .X. lei

reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, și anularea în parte a actului administrativ fiscal atacat pentru această sumă.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.02.2013 emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.02.2013 pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată.

Pct.2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
.X.