

DECIZIA nr. 210 / 2010

privind solutionarea contestatiei formulata de **X**,
înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti
sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4 - Activitatea de Inspectie Fiscala, prin adresa nr. , înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti sub nr. , asupra contestatiei formulata de X, domiciliat în Bucuresti, str. .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata sub semnatura in data de **26.03.2010**, prin care s-au stabilit, in sarcina domnului X , urmatoarele obligatii de plata:

- Y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- Y2 lei reprezentand majorari de întârziere aferente.

Constatând ca sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si avand in vedere dispozitiile art. II pct.(1) din O.U.G. nr.39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de persoana fizica **X**.

I. Prin contestatie, contribuabilul precizeaza urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat obligatia retroactiva de plata a sumei de Y lei, data de la care trebuia sa fie inregistrat ca platitor de TVA fiind 21.05.2008 si nu 08.08.2007.

Potrivit Codului Comercial, actele care au ca obiect imobile sunt considerate acte civile si nu de comert; vanzarea de imobile chiar si cu caracter de continuitate nu poate fi incadrata in tiparul art.127 alin.2 Cod fiscal nefiind activitatea unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

Comparativ cu Codul comercial si Codul civil, dispozitiile Codului fiscal se aplica in materia fiscala, dar precizarea din normele metodologice la Codul fiscal este la nivel interpretativ neavand putere sa modifice sau sa adauge la textul Codului Comercial, acesta fiind motiv de nulitate absoluta a acestei masuri.

Contestatarul mentioneaza ca a aflat de obligatia prevazuta de OUG nr.106/2007 in urma incheierii actului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.482 in data de 12.03.2008, iar notarii trebuiau sa prevada obligatia de plata a TVA.

OUG nr.106/2007 prevede plata TVA incepand cu data de 01.01.2008, iar normele de aplicare au aparut ulterior lunii ianuarie 2010.

In concluzie, contribuabilul solicita desfiintarea in intregime a actelor administrativ fiscale atacate si emiterea unei noi decizii de impunere cu o baza de impozitare corespunzatoare si depune in impreuna cu contestatia actul de vanzare-cumparare autentificat de BNP sub nr. din data de 12.03.2008.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. , Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 4 a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. , prin care au stabilit in sarcina domnului X, urmatoarele obligatii de plata:

- Y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- Y2 lei reprezentand majorari de întârziere aferente.

III. Luând în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contribuabil, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatar si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata este 05.04.2005 - 23.07.2008.

3.1. Referitor la suma de Y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, *cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2005 - 2008 constând în vânzari de apartamente si terenuri intravilane, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care, pe de-o parte a depasit plafonul de scutire de TVA in luna august 2007 avand obligatia de a se inregistra ca platitoare de TVA incepand cu data de 10.09.2007, iar pe de alta parte desi a efectuat si dupa aceasta data activitati de instrainare a terenurilor nu a calculat si nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor*

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. , in perioada 05.04.2005 - 23.07.2008, persoana fizica X a realizat un numar de 13 tranzactii imobiliare constand in vanzari de apartamente si terenuri intravilane si extravilane, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2005 a fost realizata o tranzactie cu un apartament in valoare de lei, vanzator fiind X.

2. - in anul 2006 a fost realizata o tranzactie cu un apartament in valoare de lei, vanzatori fiind X1 si X2, in cote egale.

3. - in anul 2007 au fost realizate 2 tranzactii cu terenuri intravilane in valoare totala de lei, vanzatori fiind X1 si X2, cu o cota de 67%, carora le-a revenit un venit in suma de 274.419 lei si Z1 si Z2, cu o cota de 33%, carora le-a revenit suma de lei;

- la data de 08.08.2007, cifra de afaceri realizata de X, in suma de lei a depasit plafonul de scutire prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care ar fi devenit platitoare de TVA incepand cu data de 01.10.2007;

- contribuabilul s-a înregistrat ca platitor de TVA incepând cu data de 21.05.2008.

4. - în anul 2008 au fost realizate 7 tranzacții cu terenuri intravilane în valoare totală de lei, din care:

- 2 tranzacții în valoare de lei, vânzatori fiind X1 și X2, cu o cotă de 67%, cărora le-a revenit un venit în sumă de lei și lei, cu o cotă de 33%;
- 5 tranzacții în valoare de lei, vânzatori fiind X1 și X2, în cote egale.

De asemenea au fost realizate și 2 tranzacții cu terenuri extravilane care nu se cuprind în baza de calcul a TVA.

Prin urmare, valoarea tranzacțiilor ce intră în sfera TVA este în sumă de lei care îi corespunde TVA colectată în sumă de Y1 lei.

Intrucât prin Raportul de inspecție fiscală nr. , AFP Sector 4 a constatat că operațiunile realizate de X reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată și pentru care persoana fizică avea obligația de a se înregistra ca platitoare de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal, a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. , prin care s-au stabilit în sarcina domnului X, următoarele obligații de plată:

- Y1 lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată;
- Y2 lei reprezentând majorări de întârziere aferente.

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 perioada 01.04.2005-31.12.2006:

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

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

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

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de

legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începând cu data de 01.01.2007:

„(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) *In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„3. (1) *In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul**

obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care **desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (1), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

(1) În întelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata “**persoana**” ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal “**orice persoana fizica sau juridica**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

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

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are întelesul art. 127 alin.(1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica; (...).

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu îndeplineste conditiile art. 127 alin.(1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. **persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila.**”

În situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie sa solicite potrivit art.152 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începând cu 2007, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) si alin (6) si art. 153 (1), alin (6) si alin.(7) din Codul fiscal, în forma aplicabila începând cu anul 2007:

"Art.152(1) - Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjesta la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...).

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrarii în scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153."**

"Art.153(1) - Persoana impozabila care este stabilita în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de **deducere trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza:

(...) b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon;** (...).

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoana este obligata sa se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectiva din oficiu."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu anul 2007:

“62. (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata 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 impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

b) în cazul în care **nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data la care a fost înregistrata.**

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data înregistrării.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începând cu 01.01.2007

“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, respectiv:

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat prin punctul 109 din Legea nr. 343/2006:

„(2) *Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

f) *livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, **daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

1. *teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare; (...);”*

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, punctul 51, potrivit caruia:

“(2) *Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]*

f) *livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. (...).”*

Prin urmare se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila;

- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca contestatarul nu se incadreaza in exceptie.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală nr. și din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că, în perioada 2005-2008, persoana fizică X a realizat tranzacții constând în vânzări de apartamente și terenuri intravilane și extravilane, după cum urmează:

1. - în anul 2005 a fost realizată o tranzacție cu un apartament în valoare de lei, vânzător fiind X, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ;

2. - în anul 2006 a fost realizată o tranzacție cu un apartament în valoare de lei, vânzatori fiind X1 și X2, în cote egale, conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ;

3. - în anul 2007 au fost realizate 2 tranzacții cu terenuri intravilane în valoare totală de lei, vânzatori fiind X1 și X2, cu o cotă de 67%, cărora le-a revenit un venit în sumă de lei și , cu o cotă de 33%, cărora le-a revenit suma de lei, respectiv:

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. , valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. , valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

- la data de 08.08.2007, cifra de afaceri realizată de X a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei prevăzut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care ar fi devenit platitoare de TVA începând cu data de 01.10.2007;

- contribuabilul s-a înregistrat ca platitor de TVA începând cu data de 21.05.2008.

4. - în anul 2008 au fost realizate 7 tranzacții cu terenuri intravilane în valoare totală de lei, din care:

- 2 tranzacții în valoare de lei, vânzatori fiind X1 și X2, cu o cotă de 67%, cărora le-a revenit un venit în sumă de lei și Z1 și Z2 , cu o cotă de 33%, respectiv:

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

- 5 tranzacții în valoare totală de lei, vânzatori fiind Y1 și Y2, în cote egale, respectiv:

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei;

* conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. valoarea tranzacției realizată de X1 și X2 este în sumă de lei.

De asemenea au fost realizate si 2 tranzactii cu terenuri extravilane care nu se cuprind in baza de calcul a TVA.

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in anul 2008 in suma totala de lei, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, prevazut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data **10.09.2007**.

Se retine ca operatiunile realizate de persoana fizica X reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2007.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre 10.09.2007 - 21.05.2008, respectiv intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.09.2007) si data inregistrarii (21.05.2008), organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare incepand cu anul 2007, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de Y1 lei, in conditiile in care pe acest an persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate**, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizand operatiunile efectuate in perioada 2005 - 2008 de catre persoana fizica X, respectiv tranzactionarea a 13 bunuri imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2006.

Intentia contestatarului de a desfasura activitate economica si cu caracter de continuitate este cu atat mai evidenta cu cat, in anul 2007 a achizitionat impreuna cu X2, in baza contractelor de vanzare-cumparare nr. , nr. , nr. si nr. , terenuri in comuna Chiajna, jud Ilfov, detinute in cota de 67%, acestea fiind alipite in baza actului de alipire terenuri nr. si dezmembrate ulterior in 19 loturi, in baza

actului de dezmembrare nr. ; din acestea au fost instrainate 12 loturi, din care 7 impreuna cu Z1 si Z2.

Prin urmare, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada X a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

In consecinta, avand in vedere ca persoana fizica are calitate de persoana impozabila din data de **10.09.2007**, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de apartamente si terenuri, rezulta ca operatiunile efectuate de catre acesta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

In concluzie, pentru aceste tranzactii imobiliare persoana fizica avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila X*, in intreaga perioada verificata **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica, intrucat incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Ca urmare nu pot fi retinute argumentele contestatorului ca „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesiva a mai multor bunuri imobile, constand in apartamente si terenuri intravilane în decursul perioadei verificate în scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin adresa nr. 280424/2008 a Directiei generale juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

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

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

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

Or, așa cum s-a constatat de către organele de inspecție fiscală, contribuabilul a realizat, în perioada 2005 - 2008, un număr de 13 tranzacții constând în vânzări de apartamente și terenuri, efectuate în mod succesiv, întrucât fiecare tranzacție a făcut obiectul câte unui contract de vânzare-cumpărare distinct.

Prin urmare, contribuabilul a realizat în perioada analizată mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de apartamente, fapt ce determină caracterul de continuitate al operațiunii, dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestora, **contrar susținerilor acestuia**, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

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

Întrucât, inspecția fiscală a constatat că persoana fizică s-a înregistrat ca platitoare de taxă pe valoarea adăugată cu întârziere, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată „**pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data înregistrării**”, respectiv începând cu data de 10.09.2007 când persoana fizică avea obligația de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată și până la data 21.05.2008.

Referitor la invocarea de către contestatar a faptului că tranzacțiile imobiliare au natură civilă, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unor bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul civil, Codul Comercial). Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de construcții și terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Totodată, nu poate fi reținută observația contestatarului că normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal adaugă la lege schimbând-o, întrucât așa cum s-a precizat anterior, prin aceste norme legiuitorul aduce precizări privind modul de aplicare a dispozițiilor referitoare la **calitatea de persoană impozabilă a persoanelor fizice** care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri **dacă se constată că activitatea desfășurată are caracter de continuitate**, stabilite prin Codul fiscal și nu a introdus o altă prevedere legală.

Nici motivatia că a aflat de obligația prevăzută de OUG 106/2007 în data de 12.03.2008 în urma încheierii actului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. , nu poate fi reținută, întrucât potrivit principiului de drept “nemo censetur ignorare legem” contestatarul nu poate invoca în susținerea contestației necunoașterea legii.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor, tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale în materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de Y1 lei aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de bunuri imobile în perioada 2005 - 2008, motiv pentru care pentru se va respinge contestatia ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de Y1 lei stabilita prin Decizia de impunere .

3.2. Referitor la majorarile de intarziere în suma de Y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect majorari de intarziere de plata in suma de Y2 lei prin Decizia de impunere nr. , in conditiile in care la punctul 3.1. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA în suma de Y1 lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. , Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AFP sector 4 a stabilit in sarcina contestatarei majorari de intarziere in suma de Y2 lei aferente TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala in suma de Y1 lei, calculate pentru perioada 25.04.2008-25.02.2010.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Intrucat, in sarcina contestatoarei au fost stabilite majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata in suma de Y1 lei, pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor aferente TVA de plata contestata, urmeaza a se respinge contestatia si pentru majorarile de intarziere in suma de Y2 lei, conform principiului de drept **"accessorium sequitur principalem."**

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul prevederilor 125¹, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si (2), art.128, art.140, art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1) si (6) si art.153 alin.(1), (6) si (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.3 alin.(1), pct.62 alin.(2) si pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.119, art.120 si art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiata contestatia formulata de X împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. , pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de Y1 lei si pentru majorari de întârziere aferente in suma de Y2 lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul municipiului Bucuresti, în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.

