

DECIZIA nr. 718 / 10.11.2016
privind soluționarea contestației formulate de
contribuabilul **X**,
înregistrată la Direcția Generală
Regională a Finanțelor Publice București sub nr. 0027613/14.06.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, prin adresa nr. MBS1-AIF X/14.06.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. 0027613/14.06.2016, cu privire la contestația formulată de contribuabilul X, CNP:X cu domiciliul în București strada X nr. X, sector 1.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. X/01.06.2016, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS-AIF-X/21.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS-AIF X/21.04.2016, de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, prin care s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de **X lei**, astfel:

- TVA în suma de X lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în suma de X lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în suma de X lei.

Față de data comunicării sub semnatura a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. MBS-AIF-X/21.04.2016, respectiv 04.05.2016, așa cum rezultă din adresa de înaintare, anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv la data de 04.05.2016, fiind înregistrată cu nr. X/01.06.2016 la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin.(1), art. 270 alin.(1) și art. 272 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este legal investită să soluționeze contestația formulată de contribuabilul X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

I. Prin cererea depusă la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, contribuabilul X, contestă Decizia de impunere nr. MBS-AIF X/21.04.2016 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de

asociere, solicitand admiterea contestatiei si anulara deciziei ca fiind nelegala si netemeinica din urmatoarele considerente:

- prin decizia contestata au fost stabilite in sarcina contribuabilului obligatii de plata in suma de X reprezentand TVA si accesorii aferente TVA in suma de X lei;
- organele fiscale au retinut ca, in perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, contribuabilul a incheiat un numar de 16 contracte de vanzare cumparare in valoare de X lei din care jumatate reprezentand cota de proprietate aferenta in suma de X lei;
- procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor a fost emis la data de 12.11.2013 iar apartamentele au fost instrainate pana la data de 31.12.2014, organul fiscal a apreciat ca tranzactiile reprezinta livrari de constructii noi care nu sunt scutite de plata TVA-ului;
- organele fiscale au retinut ca in luna martie 2014, contestatorul a realizat o cifra de afaceri in suma de X lei depasind plafonul de X lei echivalentul a X euro, situatie in care nu mai putea beneficia de scutirea de TVA prevazuta la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si astfel avea obligatia ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii martie sa se inregistreze in scopuri de TVA;
- pentru perioada cuprinsa intre 01.05.2014 si 31.12.2014 organele fiscale au calculat TVA de 24% rezultand astfel suma de X lei de plata si accesorii aferente pentru neplata in termen.

Din cele consemnate in actul de control, contribuabilul apreciaza ca fiind neintemeiata si nelegala decizia de impunere emisa, deoarece la baza inspectiei efectuate a stat procesul verbal incheiat la data de 08.06.2015, inregistrat cu nr. X/08.06.2015, prin care se propunea efectuarea inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.05.2014 - 31.09.2014 iar ulterior inspectia fiscala a fost efectuata in baza aceluiasi proces verbal insa cu o alta perioada respectiv 01.01.2014 - 31.12.2014, aspect invederat si in punctul de vedere prezentat echipei de control iar raspunsul primit, cuprins si in RIF s-a mentionat ca la baza inspectiei fiscale a stat avizul de inspectie fiscala in care se mentioneaza perioada supusa verificarii si anume ianuarie 2014 - decembrie 2014.

Contribuabilul invoca dispozitiile legale ale art. 101 si 102 alin. 7 din O.G. 92/2003 sustinand ca organele fiscale trebuiau sa-l instiinteze cu privire la actiunea ce urmeaza sa se desfasoare respectiv sa ii transmita aviz de inspectie fiscala care trebuia sa cuprinda data de incepere a inspectiei fiscale iar daca inspectia fiscala nu incepe la 15 zile de la data prevazuta in aviz, contribuabilul va fi instiintat in scris, asupra noii date de incepere a inspectiei fiscale.

Alt viciu de procedura invocat de contestatar cu privire la actul contestat are in vedere faptul ca, desi actul de vanzare cumparare si autorizatiile de construire si imobilul instrainat este coproprietatea sa si a numitorilor X si X insa controlul a vizat doar persoana sa si nu a celorlalti coproprietari. Bunurile aflate in indiviziune stabilesc doar faptul ca in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul din sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

Astfel in raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 18.04.2016, conform punctului de vedere formulat asupra constatarilor si consecintelor fiscale,

contestatorul sustine ca organele de control au invocat dispozitiile art. 127 alin. 9 din Codul fiscal si pct. 79 indice 1 alin. 8 din norme iar potrivit acestor dispozitii legale in cazul grupurilor formate din persoane care actioneaza impreuna in vederea realizarii de tranzactii cu bunuri imobile, membrii acestora trebuie tratati ca persoane impozabile separate si impozitati distinct pentru veniturile obtinute, corespunzator cotelor parti pe fiecare membru ce le detine in acea proprietate.

Contestatarul considera ca argumentele legale invocate de catre organele fiscale nu sunt aplicabile cauzei in conditiile in care nu este nici asociat si nici partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica, scopul asocierii este acela de a atinge obiective comune, dar membrii asociati actioneaza in nume propriu fata de terti, fiecare persoana va fi tratata ca persoana impozabila separata, deoarece, din interpretarea sistematica a dispozitiilor art. 79 indice 1 alin 8 prin coraborare cu dispozitiile alin 1 al aceluiasi articol, rezulta ca au in vedere asocierile in participatiune prevazute la art. 127 alin. 10 din Codul fiscal.

Contribuabilul sustine ca impreuna cu ceilalti doi coindivizari a dobandit imobilul in litigiu, in baza contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. X/16.08.2012 in indiviziune cu ceilalti doi coproprietari in nume propriu si nu in urma unei asocieri in scopuri comerciale care sa fi fost constituita in temeiul legii, astfel cum prevede textul de lege invocat de organul fiscal

Astfel, in consecinta contribuabilul sustine ca, trebuie constatat ca nu exista temei legal pentru realizarea controlului financiar numai fata de persoana sa, prejudiciul astfel creat nu poate fi inlaturat decat prin anularea actului de control incriminat.

Trecand peste toate viciile de procedura din punct de vedere procedural, iar in ipoteza in care decizia de impunere a fost emisa cu respectarea dispozitiilor codului de procedura fiscala contribuabilul solicita sa se constate nelegalitatea acesteia, pentru lipsa faptelor imputate prin actul de control fiscal si pentru faptul de a fi fost intocmita cu interpretarea si aplicarea gresita a dispozitiilor de drept in materie fiscala.

Contestatarul recunoaste ca prin actul de vanzare cumparare nr. X/16.08.2012 a dobandit, in indiviziune dreptul de coproprietate cu sotii X asupra terenului in suprafata de 330 m situat in Bucuresti strada X nr. X, sector 1 si asupra constructiei C1 existenta pe aceasta, asa cum s-a retinut in motivele de fapt ale deciziei de impunere. In baza autorizatiei de desfiintare cu nr. X/1154706 din 17.05.2013 coproprietarii imobilului in speta contestatorul si sotii X, au demolat constructia existenta pe teren iar in baza autorizatiei de construire nr. X/1154709/22.05.2013 si a autorizatiei nr. X/1185432/04.10.2013 au edificat pe teren o constructie compusa din S+P+2E+M, cu destinatia de locuinta.

Ulterior a dezmembrat aceasta constructie in mai multe apartamente, nu poate schimba natura juridica a acesteia de bun aflat in coproprietatea mai multor familii si nici destinatia ce i-a fost data de la inceput, respectiv aceea de locuinte a familiilor coproprietarilor compuse din opt membri. Contribuabilul sustine ca, constructia nu a fost edificata de coproprietari in scopul de a fi vanduta, instrainarea fiind convenita mai tarziu dupa constatarea faptului ca nu pot suporta costurile generate de plata intretinerii imobilului si a utilitatilor.

În conformitate cu art. 127 din Legea nr. 571/2003 cât și art. 172 alin 1 din normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 contribuabilul considera că din aceste prevederi rezulta o primă categorie de operațiuni pentru care persoana fizică nu devine persoana impozabilă și prin urmare operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA, respectiv vânzările de construcții și terenuri dacă persoanele fizice vând bunuri pe care le-au edificat și utilizat în scopuri personale. În cazul de față, construcția înstrăinată a fost edificată de coproprietari ca o singură unitate locativă, alcătuită din S+P+2E în scopul satisfacerii nevoilor de locuit ale coproprietarilor, astfel cum rezulta din autorizația de construire prin care Primăria Municipiului București a autorizat edificarea unei locuințe S+P+2E.

Înstrăinarea ulterioară a imobilului de către coproprietari nu poate fi considerată ca fiind o activitate economică de natură a atrage calitatea coproprietarilor de platitori de TVA astfel cum au fost interpretate prin normele de aplicare ale art. 172 alin. 1 din Legea 571/2003.

Prin actul de impunere organul de inspecție fiscală a reținut că, în cazul de față data primei utilizări este dată, de la data încheierii procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor, încheiat la 12.11.2013, deși acesta nu putea fi asimilat cu procesul-verbal de recepție definitivă a lucrărilor prevăzut de lege.

Contribuabilul susține că în exercitarea atribuțiilor de control organele fiscale sunt îndreptățite să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză invocând astfel dispozițiile art. 6 și art. 7 Cod procedura fiscală, astfel că au ignorat aceste dispoziții legale și s-a emis decizia de impunere contestată, exclusiv pe baza actelor de vânzare cumpărare încheiate de coproprietari și a unor simple presupuneri, fără a analiza pe baza de probe, susținerile sale privind natura juridică a locuinței înstrăinate iar activitatea de construire nu a fost desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din susținerile contribuabilului rezulta că, dacă ar fi fost respectate dispozițiile legale privind informarea sa cu privire la noua dată de reluare a inspecției fiscale și s-ar fi dat posibilitatea de a administra dovezi cu privire la destinația reală a construcției, s-ar fi putut constata că aceasta a reprezentat locuința coproprietarilor, situație în care înstrăinarea ulterioară acesteia intra sub incidența dispozițiilor art. 172 din Legea nr. 571/2003, nefiind supusă plății de TVA.

În susținerea celor detaliate prin contestația depusă și din invocarea temeiului de drept în materie fiscală, domnul X, apreciază că fiind neîntemeiată și nelegală decizia de impunere prin care s-au stabilit obligații de plată în sarcina sa, aferente TVA în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale, efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual

si/sau intro forma de asociere nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma totala de **X lei**, astfel:

- TVA in suma de X lei;
- dobanzi majorari de intarziere aferente TVA in suma de X lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de X lei.

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

3.1. Referitor la TVA in suma de X lei

Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate conform contractelor de vanzare cumparare, constand in vanzari de imobile respectiv 13 apartamente, doua locuri de parcare si un teren in suprafata de 76 mp, persoana fizica in cauza datoreaza taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 1 a Finantelor Publice au verificat persoana fizica in cauza, pentru tranzactiile imobiliare derulate in perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014 si au constatat ca domnul X nu este inregistrat in scopuri de TVA.

In urma accesarii aplicatiei informatice DECTER-MOB, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada 01.01.2014 - 31.12.2014 au fost incheiate de catre contribuabilul in cauza un numar de 14 contracte de vanzare cumparare.

Conform datelor din baza informatica, respectiv a declaratiilor informative privind inopozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal - model 208, contribuabilul a efectuat in anul 2014 un numar de 14 tranzactii, respectiv in semestrul I 2014 a efectuat un numar de 4 tranzactii in valoare totala de X lei iar in semestrul II 2014 a efectuat un numar de 10 tranzactii in valoare totala de X lei.

In procesul verbal nr. X/08.06.2015, privind efectuarea unui control inopinat realizat de organe de inspectie fiscala din cadrul AS1FP in perioada 01.04.2015 - 08.06.2015 la contribuabilul in cauza si au fost consemnate urmatoarele:

- conform procesului verbal nr. X/01.04.2015, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca domnul X se obliga ca pana la data de 07.04.2015 sa prezinte organelor de control documentele in legatura cu activitatea desfasurata;

- ca urmare a neprezentarii a contribuabilului la data stabilita, organele de control au procedat la efectuarea demersurilor necesare pentru a intra in posesia documentelor relevante pentru controlul inopinat aflat in desfasurare, solicitand astfel in conformitate cu prev. art. 52 alin. (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, precum si a adresei nr. X/14.12.2009 emisa de Uniunea Nationala a Notarilor Publici din Romania, copii

dupa documentele autentificate/legalizate de birourile notariale aferente, referitoare la tranzactiile imobiliare derulate de catre X in perioada 01.01.2014 - 31.12.2014.

Din documentele transmise de catre Uniunea Notarilor Publici din Romania rezulta ca, in baza contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/16.08.2012 contribuabilul a achizitionat impreuna cu X, de la X, in cote parti egale de jumatate pentru fiecare, imobilul situat in strada X nr. X, sector 1, Bucuresti, constand in teren in suprafata de 330 mp si constructie cu destinatia de locuinta, edificata pe aceasta.

Prin autorizatia de desfiintare nr. X/1154706 din 17.05.2013 a fost autorizata executarea lucrarilor de desfiintare pentru locuinta C1=98,46 mp, in vederea eliberarii amplasamentului.

In baza autorizatiei de construire nr. X/X/22.05.2013 si a autorizatiei de construire nr. X/X/04.10.2013, ca urmare a cererii adresate de X si X, pe terenul in suprafata de 330 mp a fost edificata constructia unui imobil S+P+2E+M, in acest sens eliberandu-se procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X/12.11.2013.

Intregul imobil, situat in Bucuresti strada X nr. X, sector 1, a fost dezmembrat prin actul de dezmembrare autentificat sub nr. X/03.12.2013 si prin actul de dezmembrare nr. X/12.12.2013, rezultand 2 loturi de parcare si 12 apartamente.

Astfel in perioada 01.01.2014 - 31.12.2014 au fost incheiate un numar de 16 contracte de vanzare cumparare, fiind identificate in plus doua contracte fata de declaratia informativa 208, conform anexei la RIF, existente la dosarul contestatiei.

In urma tranzactiilor efectuate, conform anexei nr. 1, in luna martie 2014 contribuabilul a realizat o cifra de afaceri in suma totala de X lei, depasind plafonul de X lei, echivalentul a X lei si nu mai putea aplica regimul special de scutire a TVA.

Astfel rezulta ca, domnul X avea obligatia ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii martie 2014, in care a depasit plafonul, sa se inregistreze in scopuri de TVA, conform art. 153 alin. 1, lit. b) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta, pentru imobilele instrainate de contribuabil in perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata in cuantum de X lei.

In drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2007:

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila**, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".**

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

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta 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) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul 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 modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 127. - (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 mai sus citate, 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.[...]"

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare a fost modificat după cum urmează:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, 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, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **exceptie făcând situațiile în care se constată ca activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, 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.

Asa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul 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**".

In 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 alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

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

18. persoana impozabila are intelesul 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 indeplineste 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."

Avand in vedere faptul ca, procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor a fost emis la data de 12.11.2013 iar apartamentele au fost vandute pana la data de 31.12.2014, tranzactiile respective reprezinta livrari de constructii noi ce nu sunt scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2014:

"Art.152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului.

Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, 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 inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]

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

(7) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(8) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 65.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii 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 in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, 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, in vigoare in anul 2014, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2014:

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

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in 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 inregistrata

normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]".

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

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, dupa cum urmeaza:

„Art. 141. – (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 constructibil [...]”.

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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 constructii si terenuri, 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.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca:

In luna martie 2014, persoana impozabila X a realizat o cifra de afaceri in suma de X lei, depasind astfel plafonul de X lei, echivalentul a X euro si nu mai putea aplica scutirea de TVA prevazuta la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal.

Contribuabilul trebuia ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii martie 2014, in care a depasit plafonul, sa se inregistreze in scopuri de TVA, in conformitate cu legislatia in vigoare, devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.05.2014.

Totodata rezulta ca:

- persoana fizica in cauza a dobandit in anul 2012 in baza contractului de vanzare cumparare nr. X/ 16.08.2012 impreuna cu domnul X, jumătate din imobilul situat in stada X nr. X sector 1 Bucuresti, compus din teren in suprafata de 330 mp. si constructie cu destinatia de locuinta, edificata pe acesta, avand numar cadastral X-C1;

- prin autorizatia de desfiintare nr. X/1154706 din 17.05.2013 a fost autorizata executarea lucrarilor de desfiintare pentru locuinta C1=98,46 mp, in vederea eliberarii amplasamentului;

- in baza autorizatiei de construire nr. X/1154709/22.05.2013 si a autorizatiei de construire nr. X/1185432/04.10.2013, ca urmare a cererii adresate de X si X, pe terenul in suprafata de 330 mp a fost edificata constructia unui imobil S+P+2E+M, in acest sens eliberandu-se procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X/12.11.2013;

- intregul imobil, situat in Bucuresti strada X nr. X, sector 1, a fost dezmembrat prin actul de dezmembrare autentificat sub nr. X/03.12.2013 si prin actul de dezmembrare nr. X/12.12.2013, rezultand 2 locuri de parcare si 12 apartamente

- contribuabilul a instrainat ulterior apartamentele care sunt operatiuni impozabile taxabile cu TVA – si a obtinut venituri cu caracter de continuitate, astfel ca in mod intemeiat organele de inspectie fiscala i-au stabilit calitatea de persoana impozabila.

Astfel, persoana fizica X, a realizat în perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014, 16 tranzactii constând în vânzarea de apartamente. Din cele 16 contracte de vânzare-cumparare, un numar de 13 contracte sunt aferente vanzarilor de apartamente, doua locuri de parcare si un teren in suprafata de 76 mp.

- in luna martie 2014 in urma tranzactiilor efectuate prin incheierea contractelor de vanzare-cumparare, cuprinse in anexa 1 la RIF, rezulta ca, cifra de afaceri realizata de catre contribuabil a depasit plafonul de scutire, prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Pentru livrarile de bunuri imobile efectuate persoana fizica in cauza avea obligatia inregistrarii în scopuri de TVA pana la data de 01.05.2014 devenind persoana impozabila platitoare de TVA în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, organele de control au emis decizia de impunere nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de X lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilului existenta la aceasta data.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

a - Referitor la calitatea de persoana impozabila si la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor.

Motivatia contestatoarului precum ca nu a intrepris masuri active de comercializare care sa confere caracter continuu activitatii desfășurate si nu avea calitatea de persoana impozabila pentru a se inregistra in scop de TVA, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederea ca orice

activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, **persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.**

Totodata, legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, **deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.** In ceea ce priveste vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decat acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. X/2008 a Directiei de legislatie in domeniul TVA 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, construiește 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."*

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile

din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestor (apartamente), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014, persoana fizica in cauza, a realizat tranzactii constând în vânzarea de apartamente, fapt necontestat de acesta, ceea ce conduce la concluzia ca operatiunile realizate de aceasta nu sunt ocazionale, intentia sa de a desfasura activitati economice in scopul obtinerii de venituri fiind evidenta.

De altfel, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestatiei, respectiv din continutul contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/16.08.2012 contribuabilul a achizitionat impreuna cu X, de la X, in cote parti egale de jumătate pentru fiecare, imobilul situat in strada X nr. X, sector 1, Bucuresti, constand in teren in suprafata de 330 mp si constructie cu destinatia de locuinta, edificata pe aceasta.

Prin autorizatia de desfiintare nr. X/1154706 din 17.05.2013 a fost autorizata executarea lucrarilor de desfiintare pentru locuinta C1=98,46 mp, in vederea eliberarii amplasamentului.

In baza autorizatiei de construire nr. X/1154709/22.05.2013 si a autorizatiei de construire nr. X/1185432/04.10.2013, ca urmare a cererii adresate de X si X, pe terenul in suprafata de 330 mp a fost edificata constructia unui imobil S+P+2E+M, in acest sens eliberandu-se procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. X/12.11.2013.

Intregul imobil, situat in Bucuresti strada X nr. X, sector 1, a fost dezmembrat prin actul de dezmembrare autentificat sub nr. X/03.12.2013 si prin actul de dezmembrare nr. X/12.12.2013, rezultand 2 locuri de parcare si 12 apartamente. Astfel ca, in perioada 01.01.2014 - 31.12.2014 au fost incheiate de catre contestatar un numar de 14 contracte de vanzare cumparare.

Fata de declaratia informativa 208 in perioada verificata organele de control au constatat ca au fost incheiate un numar de 16 contracte de catre contribuabil, fiind identificate in plus 2 contracte fata de declaratia 208.

Din succesiunea cronologica a operatiunilor prezentate rezulta neindoielnic faptul ca domnul X, a achizitionat terenul pe care ulterior l-a dezmembrat, rezultand din actele de dezmembrare 2 loturi de parcare si 12 apartamente, acestea fiind vandute ca atare, cu alte cuvinte a derulat un intreg proces investitional necesar realizarii scopului economic urmarit, operatiuni ce au

generat incasari din tranzactiile imobiliare derulate in scop economic de catre contribuabil, astfel ca nu pot fi tratate ca fiind o tranzactie singulara.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din luna mai 2014, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constand in vanzarea de apartamente, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestator 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.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând 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 în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice**” si analizând operatiunile efectuate în perioada ianuarie - decembrie 2014 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 16 contracte de vanzare cumparare(13 apartamente, doua locuri de parcare si o suprafata de teren in suprafata de 76 mp), rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, persoana fizica in cauza, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea începerii activitatii sale ca persoana impozabila.

b - Referitor la invocarea dispozitiilor legale, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de bunuri imobile este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in speta, in vigoare in anul 2014), indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale.

Drept pentru care, tranzactiile efectuate de contribuabil (vanzarea de 13 apartamente, doua locuri de parcare si o suprafata de teren de 76 mp), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal in vigoare.

Mai mult, o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, contrar sustinerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comerț, asa cum prevede si Codul Comercial.

Totodata, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform carora *"in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal."*

De asemenea, potrivit art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificata:

"Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale."

c - Referitor la invocarea contribuabilului ca, desi la baza inspectiei fiscale efectuate a stat procesul verbal incheiat la data de 08.06.2015 prin care se propune efectuarea inspectiei fiscale partiale pentru perioada 01.05.2014 - 30.09.2014, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei aceste argumente in conditiile in care in procesul verbal este clar prevazut faptul ca in perioada 01.04.2015 - 08.06.2015 in baza ordinelor de serviciu organele de control au efectuat un control inopinat in vederea verificarii conformitatii si indeplinirii obligatiilor fiscale in ceea ce priveste TVA pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2014, conform datelor din baza informatica, respectiv a declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din tranferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal model 208, totodata si din avizul de inspectie fiscala primit de contribuabil sub semnatura la data de 16.06.2015 rezulta ca, incepand cu data de 06.07.2015 va face obiectul inspectiei fiscale partiale pentru TVA aferenta perioadei 01.01.2014 - 31.12.2014.

Mai mult procesul verbal a fost intocmit si a fost luat la cunostinta de contribuabil, ca urmare a faptului ca persoana impozabila nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, astfel ca organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoare adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrat normal in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, pentru perioada cuprinsa intre 01.05.2014 - 31.12.2014. Avand in vedere ca domnul X in perioada 01.05.2014 - 31.12.2014 si in perioada 01.07.2014 - 30.09.2014 a realizat operatiuni taxabile din punct de vedere a TVA, respectiv livrari de constructii noi (apartamente), organele de inspectie fiscala in urma acestor constatari i-a comunicat acestuia ca va fi supus unei inspectii fiscale partiale, privind TVA in conformitate cu art. 96 din O.G. 92/2003 iar contribuabilul luand la cunostinta sub semnatura atat procesul verbal cat si avizul de inspectie fiscala.

d - Referitor la argumentul contestatarului conform căruia, nu a avut cunostinta de faptul ca a depasit plafonul și nu poate fi tras la raspundere, pentru neindeplinirea unei obligatii exprese a ANAF de a inregistra din oficiu la termen, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, așa cum este stipulat în normele legale citate mai înainte, ***persoana impozabilă care este stabilită în România trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată*** la organul fiscal competent, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care

a atins sau a depășit plafonul de scutire, această obligație nerevenind organelor de inspecție fiscală. Acestea, conform prevederilor art.94 alin.1 din din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au următoarele atribuții:

„Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”

În consecința, organele de inspecție fiscală au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a contestatarului X și au procedat la colectarea TVA pentru livrările (vanzările) de apartamente efectuate în perioada verificată, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor în materie de TVA și din jurisprudența CEJ se desprinde cu claritate că ceea ce conduce la atribuirea calității de contribuabil este caracterul repetat, și nu ocazional al instrairii de imobile, iar, așa cum am arătat anterior, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare din patrimoniul personal determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din astfel de operațiuni (în speta, în perioada 01.01.2014– 31.12.2014, domnul Xi, a realizat tranzacții constând în vânzări de bunuri imobile, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei).

Ținând seama de activitatea desfășurată se reține că acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică constând în vânzarea de bunuri imobile, și nu a ținut evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, nu a întocmit și deconturi de taxă pe valoarea adăugată și nu a virat la bugetul statului obligația fiscală rezultată reprezentând taxă pe valoarea adăugată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia după data la care a depășit plafonul legal de scutire.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale MBS1-AIF X/21.04.2016, taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de X lei.

Drept pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată, mai mult contribuabilul nu depune documente din care să rezulte o altă situație de fapt față de cele constatate prin decizia de impunere de către organele fiscale, cu toate că avea acest drept.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma totală de X lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in conditiile in care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand TVA contestat iar contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriiilor.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. MBS1-AIF X/21.04.2016 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, de către Administratia Sector 1 a Finantelor Publice, Activitatea de inspectie fiscala persoane fizice, s-au calculat accesorii in suma totala de X lei, astfel:

- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA pentru perioada 26.07.2014 - 08.04.2016;
- X lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, pentru perioada 26.07.2014 - 08.04.2016.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata aplicabil in perioada verificata:

Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi și penalități de întârziere

”(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobanzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobanzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

Art. 120 Dobanzi

”(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează

începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru impozitele, taxele și contribuțiile stinse prin executare silită, până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire inclusiv. În cazul plății prețului în rate, dobânzile se calculează până la data întocmirii procesului-verbal de distribuire a avansului. Pentru suma rămasă de plată, dobânzile sunt datorate de către cumpărător;

b) pentru impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat de către debitorul declarat insolubil care nu are venituri și bunuri urmăribile, până la data trecerii în evidența separată, potrivit prevederilor art. 176.

(5) Modul de calcul al dobânzilor aferente sumelor reprezentând eventuale diferențe între impozitul pe profit plătit la data de 25 ianuarie a anului următor celui de impunere și impozitul pe profit datorat conform declarației de impunere întocmite pe baza situației financiare anuale va fi reglementat prin norme metodologice aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru anul fiscal de impunere, dobânzile pentru plățile anticipate stabilite de organul fiscal prin decizii de plăți anticipate se calculează până la data plății debitului sau, după caz, până la data de 31 decembrie;

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

c) în cazul în care impozitul pe venit stabilit prin decizia de impunere anuală este mai mic decât cel stabilit prin deciziile de plăți anticipate, dobânzile se recalculează, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, la soldul neachitat în raport cu impozitul anual stabilit prin decizia de impunere anuală, urmând a se face regularizarea dobânzilor în mod corespunzător.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere. (se aplică începând cu 1 martie 2014)

Norme metodologice

Art. 120¹ Penalități de întârziere

”(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii

sumeii datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice nr. MBS1-AIF X/21.04.2016, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contribuabilului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care, pe de-o parte, la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestației cu privire la debitul reprezentând TVA contestată, iar pe de altă parte contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta că în temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația formulată de contribuabil și cu privire la accesoriile în suma totală de X lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) și (2), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. (1) și (6) și art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în 2014, pct. 3 alin. (1), pct. 37 alin. (1) și pct. 62 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 modificările și completările ulterioare, aplicabile în 2014 și art. 119, art. 120, art. 120¹, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 coroborate cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit căruia "contestația poate fi respinsă ca: "a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat".

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de contribuabilul X, CNP:X, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră nr. MBS-AIF-

X/21.04.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS-AIF X/21.04.2016, de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, prin care s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de **X lei**, astfel:

- TVA în suma de X lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în suma de X lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în suma de X lei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul București în termen de 6 luni de la data comunicării.