



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17  
Sector 5 , .X.,  
CP 050741  
Tel : +021 319 97 54  
Fax :+021 336 85 48  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 65 / 2016**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**persoana fizică .X.,**  
**din localitatea .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 906664/11.02.2010**  
**și reînregistrată sub nr.A-SLP 2673/18.12.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de persoana fizică .X., reprezentată de S.P.R.L. .X., prin adresa cu nr.883/08.12.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 2673/18.12.2015, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică mai sus menționată, cu domiciliul în .X., sector .X., strada .X., bl. .X., sc. .X., et. .X., ap. .X., cod numeric personal .X., reprezentată de S.C.A.R.L. .X., potrivit împuternicirii avocațiale nr..X./21.01.2010, anexată în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..X./18.12.2009 (denumită în continuare „Decizia de impunere nr..X./18.12.2009”) emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009.

Persoana fizică .X. și-a întemeiat solicitarea în baza Încheierii din data de 12.11.2015 a Tribunalului .X. – Secția I Penală din dosarul nr..X./2015, definitivă, prin care s-a dispus, în baza art.341 alin.(6) lit.a) din Codul de procedură penală, respingerea ca neîntemeiată a plângerii

formulate de petenta A.N.A.F. în contradictoriu cu intimații .X., .X. și .X. și menținerea Ordonanței nr..X./2009 dispusă în data de 02.03.2015 de către Parchetul de pe lângă Î.C.C.J – D.N.A.

Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la persoana fizică .X., ce a avut drept obiectiv verificarea perioadei 01.01.2006-31.12.2008 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu bunuri imobile efectuate de contribuabil, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.12.2009 contestată.

Totodată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au înaintat Direcției Naționale Anticorupție plângerea penală nr..X./14.12.2009 formulată împotriva lui .X. împreună cu procesul verbal nr..X./18.11.2009, ale cărui constatări au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.4 și art.9 lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.12.2009 contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr..X./25.06.2010, a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorari de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în decizie.

Prin Rezoluția de neîncepere a urmăririi penale din data de 10.05.2012 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție în dosarul nr..X./2009 s-a dispus neînceperea urmăririi penale pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute de art.4 și art.9 lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale față de .X.,

.X. și .X., întrucât lipsește unul dintre elementele constitutive ale infracțiunii sub aspectul laturii subiective.

Prin Rezoluția nr..X./2012 din data de 03.07.2012 a Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție s-a dispus admiterea plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și infirmarea în totalitate a Rezoluției nr..X./2012 din 10.05.2012.

Cu adresa nr.AJR .X./07.04.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A-SLP 752/14.04.2015, Direcția Generală Juridică din cadrul A.N.A.F. a comunicat că în dosarul nr..X./2015, prin Ordonanța de clasare din data de 02.03.2015, s-a dispus clasarea cauzei, împotriva acestei ordonanțe fiind formulată plângere, *„dosarul aflându-se în soluționare la procurorul șef direcție din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de Combatere a Infracțiunilor Conexa Infracțiunilor de Corupție”*.

Prin Încheierea din data de 12.11.2015 a Tribunalului .X. – Secția I Penală din dosarul nr..X./2015, definitivă, s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a plângerii formulate de petenta A.N.A.F. în contradictoriu cu intimații .X., .X. și .X. și menținerea Ordonanței nr..X./2009 dispusă în data de 02.03.2015 de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție.

Având în vedere că Ordonanța de clasare nr..X./2009 din data de 02.03.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție – Direcția Națională Anticorupție a rămas definitivă prin Încheierea din data de 12.11.2015 a Tribunalului .X. – Secția I Penală din dosarul nr..X./2015, rezultă că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică .X. a încetat definitiv.

Ca urmare, în conformitate cu art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.209 alin.(1) lit.c) din același act normativ, va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.12.2009 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, **pentru suma totală de .X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei și

majorari de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată.

**I. Persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr..X./18.12.2009 emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală** urmare inspecției fiscale ce a avut drept obiectiv verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, respectiv stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu bunuri imobile efectuate în perioada 01.01.2006-31.12.2008, pentru următoarele considerente:

1. Persoana fizică .X. susține că nu a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate, sens în care precizează că noțiunea de „*continuitate*” nu trebuie să se confunde cu aceea de „*repetabilitate*”, prin „*continuitate*” ar trebui să se înțeleagă deprinderea unei persoane de a obține în mod repetat, la anumite intervale de timp venituri din exercitarea acelor categorii de activități pentru care legea prevede plata taxelor. Executarea repetată dar sporadică a unor astfel de activități nu poate fi subscrisă înțelesului noțiunii de „*continuitate*”, care presupune o activitate concertată, desfășurată într-un anumit interval de timp.

Persoana fizică precizează că împreună cu .X. și .X. au edificat un imobil compus din mai multe apartamente, în scopuri care să satisfacă nevoi personale. În acest sens a fost încheiat contractul de participațiune nr..X./16.0.2005 modificat ulterior prin actul adițional nr..X./02.08.2005. Dată fiind intervenția unor nevoi personale independente de înțelegerea economică a părților, a fost necesară vânzarea imobilului, care constituia un tot unitar, însă ținând cont de dimensiunea imobilului și compartimentarea sa în apartamente s-a optat pentru vânzarea fracționată a acestuia.

Astfel, persoana fizică solicită să se aibă în vedere următoarele:

- este vorba despre un *imobil unic*, respectiv o clădire compusă din apartamente, astfel că înstrăinarea unui singur imobil nu poate determina unei activități caracterul de continuitate;

- înstrăinarea apartamentelor s-a realizat în decursul unei luni calendaristice, nu în temeiul unei înțelegeri economice ci, părțile acționând ca persoane fizice independente, în calitate de coproprietari, respectiv înstrăinarea a 91 din cele 98 de apartamente, părți componente ale aceluiași imobil, s-a realizat în decursul lunii iunie 2008, celelalte 7 apartamente vânzându-se în luna iulie 2008;

- felul în care s-a realizat vânzarea nu poate imprima caracter de continuitate acestei activități, deoarece a avut un caracter sporadic, neorganizat, nefiind efectuată în vederea constituirii unei ritmicități a obținerii veniturilor.

2. Totodată, persoana fizică .X. consideră că în emiterea deciziei de impunere s-a pornit de la premisa nefundamentată conform căreia ar fi efectuat vânzări imobiliare în scopul desfășurării de activități economice, solicitând a se constata că vânzările efectuate nu intra în sfera de aplicare a TVA, deoarece bunul ce a format obiectul vânzărilor succesive a fost edificat în scopul de a satisface nevoi personale, iar ulterior din nevoi personale s-a decis înstrăinarea, astfel că nu se poate prezuma, la data edificării unui imobil, indiferent de dimensiunea acestuia, intenția persoanei de a-l utiliza în scopul desfășurării de activități economice, în sensul Codului fiscal.

De asemenea, persoana fizică precizează că, având în vedere complexitatea operațiunilor imobiliare, pentru a se stabili cu certitudine dacă operațiunea este sau nu ocazională trebuie analizat cu atenție contextul, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective. Prin urmare, inspectorii fiscali trebuie să analizeze de la caz la caz natura operațiunii iar impunerea fiscală trebuie să fie un act fiscal fundamentat pe criterii concrete și nu generice.

În concluzie, persoana fizică .X. susține că se încadrează în categoria persoanelor ce au realizat operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a TVA, fiind vorba de bunuri personale și de tranzacții sporadice, fără caracter de continuitate.

3. În ipoteza în care se va reține că este persoană impozabilă în înțelesul legii, persoana fizică afirmă că, potrivit art.152 alin.(6), art.153 alin.(1) din Codul fiscal și art.23 din Codul de procedură fiscală, avea obligația să se înregistreze ca platitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului, respectiv în prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost depășit, adică 1 iulie 2008, deoarece cele 91 de contracte de vânzare au fost realizate în decursul lunii iunie 2008 și ca urmare TVA se datorează de la data de 1 iulie 2008.

De asemenea, persoana fizică .X. precizează că baza de impunere s-a constituit începând cu prima zi a lunii următoare celei în care a fost realizat plafonul prevăzut de lege, fiind susceptibile de a fi purtătoare de TVA numai sumele obținute după data de 1 iulie 2008.

**II. Urmare efectuării unei inspecții fiscale parțiale, care a avut drept obiectiv verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile de către persoana fizică .X., precum și a prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborate cu ale art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu bunuri imobile efectuate de contribuabil în perioada 01.01.2006-31.12.2008, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.12.2009 contestată.**

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și având în vedere faptul că avocatul .X., reprezentant al persoanei fizice conform împuternicirii avocațiale nr..X./2009, a pus la dispoziție doar fotocopii ale următoarelor documente: contractul de vânzare-cumpărare terenuri autentificat sub nr..X./21.04.2005, contractul de asociere în participațiune autentificat sub nr..X./16.06.2005, contractul de vânzare-cumpărare terenuri autentificat sub nr..X./02.08.2005 și autorizația de construire nr..X./19.09.2005, organele de inspecție fiscală au solicitat Administrației Finanțelor Publice sector .X. prin adresa nr..X./28.08.2009 informații cu privire la tranzacțiile raportate de notarii publici în declarațiile informative 208, precum și înscrisuri în fotocopie de la birourile notariale care au emis încheierile de autentificare ale contractelor de vânzare-cumpărare prin care s-au tranzacționat bunurile imobile.

Din analiza acestor documente, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în anul 2005, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./21.04.2005, .X. și .X. au achiziționat în indiviziune și în cote părți egale două terenuri în suprafață totală de 4.000,81 mp;

- în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./02.08.2005, .X. și .X. au vândut persoanei fizice .X. o cotă de 10% din suprafețele deținute în indiviziune cu .X.;

- în baza Contractului de asociere în participațiune și a Actului adițional autentificate sub nr..X./16.06.2005 și nr..X./02.08.2005, coproprietarii .X., .X. și .X. s-au asociat „(...) în participațiune în vederea edificării unei construcții de locuințe, cu regim de înălțime: S+P+5E+Etajul 6 tehnic, pe terenul în suprafață totală de 4.000,81 mp, situat în .X., str..X., nr..X., sector .X. (...)”, pentru realizarea construcției cei trei coproprietari angajându-se să aducă aport în natură suprafețele deținute și să contribuie

cu aport în bani în cotele de deținere a terenului, respectiv: .X. – 50%, .X. – 40% și .X. – 10%;

- în baza Autorizației de construire nr..X./19.09.2005, persoanele fizice .X., .X. și .X. au construit pe acest teren un bloc de locuințe, valoarea declarată a investiției fiind de .X. lei, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./14.03.2007;

- în perioada iunie-iulie 2008, persoanele fizice .X., .X. și .X. au efectuat un număr de 98 tranzacții cu bunuri imobile în valoare totală de .X. lei, constând în vânzarea de construcții noi, respectiv apartamente noi și locuri de parcare amenajate.

Totodată, din verificarea prin sondaj a contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de cele 3 (trei) persoane fizice, în calitate de vânzători, cu diverși clienți, organele de inspecție fiscală au constatat că în majoritatea cazurilor s-au încasat de la cumpărători în anii 2006 și 2007 sume în avans, la perioade diferite, pe baza antecontractelor de vânzare-cumpărare, pentru finanțarea lucrărilor de construire a clădirilor de locuit și de amenajare a locurilor de parcare, ceea ce demonstrează că persoana fizică .X. împreună cu .X. și .X. au angajat costuri în vederea obținerii de venituri (spre exemplificare contractul autentificat sub nr..X./26.06.2008).

De asemenea, organele de inspecție fiscală, din analiza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, au constatat că persoanele fizice .X., .X. și .X. au calitatea de vânzători și nu de asociați, ceea ce denotă caracterul independent al activității desfășurate, iar în Contractul de asociere în participațiune și în actul adițional nu este nominalizată persoana care se obligă să organizeze și să conducă contabilitatea, potrivit prevederilor art.1 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, urmare efectuării celor 98 de tranzacții cu bunuri imobile, persoanele fizice .X., .X. și .X. au obținut venituri în sumă totală de .X. lei, din care o cota de 50% (potrivit contractului de asociere în participațiune nr..X./16.06.2005 și a actului adițional nr..X./ 02.08.2005), respectiv suma de .X. lei reprezintă valoarea tranzacțiilor efectuate de persoana fizică .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat tranzacții cu bunuri imobile (apartamente noi și locuri de parcare amenajate) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, operațiunile efectuate de aceasta îndeplinesc condițiile prevăzute de legea fiscală, respectiv ale art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și alin.(2) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar

contribuabilul este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără însă a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât contribuabilul nu era persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 alin. (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere până la data de 30.11.2009 în sumă de .X. lei, corespunzător cotei de 50% deținută de persoana fizică .X. din valoarea bunurilor imobile tranzacționate.

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

**Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorari de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică .X. datorează, proporțional cotei părți de 50% deținute, taxă pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 98 de tranzacții constând în vânzări de apartamente noi și locuri de parcare amenajate efectuate în perioada iunie-iulie 2008, în condițiile în care a obținut venituri cu caracter de continuitate în perioada 2006-2008, desfășurând activități economice, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, din analiza documentelor transmise de notarii publici și a înscrisurilor depuse de avocatul .X., reprezentant al persoanei fizice conform împuternicirii avocațiale nr..X./2009, detaliate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, organele de inspecție fiscală, au constatat următoarele:



- în anul 2005, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./21.04.2005, .X. și .X. au achiziționat în indiviziune și în cote părți egale două terenuri în suprafață totală de 4.000,81 mp;

- în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./02.08.2005, .X. și .X. au vândut persoanei fizice .X. o cotă de 10% din suprafețele deținute în indiviziune cu .X.;

- în baza Contractului de asociere în participațiune și a Actului adițional autentificate sub nr..X./16.06.2005 și nr..X./02.08.2005, coproprietarii .X., .X. și .X. s-au asociat „(...) în participațiune în vederea edificării unei construcții de locuințe, cu regim de înălțime: S+P+5E+Etajul 6 tehnic, pe terenul în suprafață totală de 4.000,81 mp, situat în .X., str..X., nr. .X., sector .X. (...)”, pentru realizarea construcției cei trei coproprietari angajându-se să aducă aport în natură suprafețele deținute și să contribuie cu aport în bani în cotele de deținere a terenului, respectiv: .X. – 50%, .X. – 40% și .X. – 10%;

- în baza Autorizației de construire nr..X./19.09.2005, persoanele fizice .X., .X. și .X. au construit pe acest teren un bloc de locuințe, valoarea declarată a investiției fiind de .X. lei, potrivit Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..X./14.03.2007;

- în perioada iunie-iulie 2008, persoanele fizice .X., .X. și .X. au încheiat, în calitate de vânzători, un număr de 98 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea de apartamente noi și locuri de parcare amenajate, valoarea totală a tranzacțiilor cu aceste bunuri imobile fiind în sumă .X. lei, din care o cota de 50%, respectiv suma de .X. lei reprezentând valoarea tranzacțiilor efectuate de persoana fizică .X.;

- persoanele fizice .X., .X. și .X. au avut calitatea de vânzători și nu de asociați, ceea ce denotă caracterul independent al activității desfășurate;

- în majoritatea cazurilor, persoanele fizice .X., .X. și .X. încasat de la cumpărători, în anii 2006 și 2007, sume în avans, la perioade diferite, pe baza antecontractelor de vânzare-cumpărare, pentru finanțarea lucrărilor de construire a clădirilor de locuit și de amenajare a locurilor de parcare, ceea ce demonstrează că persoanele fizice au angajat costuri în vederea obținerii de venituri.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoanele fizice, prin tranzacțiile realizate, au obținut venituri cu caracter de continuitate, operațiunile efectuate îndeplinesc condițiile prevăzute de legea fiscală, respectiv ale art.126 alin.(1), art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar persoana fizică .X. este persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, având obligația de a se înregistra în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004.

În consecință, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la termenele legale a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.119 și art.120 alin. (7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat majorări de întârziere până la data de 30.11.2009 în sumă de .X. lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(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 data de 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, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) din Codul fiscal, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus citat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție, aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

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

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la pct.2 alin.(1), în forma în vigoare în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

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

iar, la pct.3 alin.(1), în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

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

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

Totodată, potrivit art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2006, prevede:

*“(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:*

*20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;”*

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată *persoană*, ce intră sub incidența prevederilor Codul fiscal *orice persoană fizică sau juridică*.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la Titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea persoană impozabilă, și anume, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din același act normativ:

*“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi

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

În același sens este și Decizia civilă nr. 152/31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara-Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.675/30/2010, irevocabilă.

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

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

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

iar începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(1) prevede:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată este stipulată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1), în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006, prevede:

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

În ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt

reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(3) în forma aplicabilă în anul 2006, stipulează:

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

*(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. [...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația solicitării înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 2 miliarde lei, echivalentul a 200.000 lei (RON), regimul special de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, conform pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Termenul în care persoana impozabilă este obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal este de 10 zile de la sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin. (4) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006:

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

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

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

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

*„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

a) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”*

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu data de 01.01.2007, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2007, s-a stipulat că este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

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

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

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

*4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se*



*ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

În perioada 01.01.2008-31.12.2009, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.[...]”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, se reține că, prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată. Astfel, în forma aplicabilă în anul 2006, este stipulat:

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

coroborat cu pct.24 alin.(1), respectiv, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în anul 2006:

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

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, se reține că avocatul .X., reprezentant al persoanei fizice .X., a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală doar fotocopiile ale următoarelor documente: contractul de vânzare-cumpărare terenuri autentificat sub

nr..X./21.04.2005, contractul de asociere în participațiune autentificat sub nr..X./16.06.2005, contractul de vânzare-cumpărare terenuri autentificat sub nr..X./02.08.2005 și autorizația de construire nr..X./19.09.2005, motiv pentru care echipa de inspecție fiscală a solicitat înscrisuri în fotocopie de la birourile notariale care au emis încheierile de autentificare ale contractelor de vânzare-cumpărare prin care s-au tranzacționat bunurile imobile.

Se reține că echipa de inspecție fiscală, din analiza înscrisurilor transmise de birourile notariale, a constatat că (i) în perioada iunie-iulie 2008, persoanele fizice .X., .X. și .X. au încheiat, în calitate de vânzători, un număr de 98 contracte de vânzare-cumpărare având ca obiect vânzarea de apartamente noi și locuri de parcare amenajate și (ii) în majoritatea cazurilor, persoanele fizice mai sus menționate au încasat de la cumpărători, în anii 2006 și 2007, sume în avans, la perioade diferite, pe baza antecontractelor de vânzare-cumpărare, pentru finanțarea lucrărilor de construire a clădirilor de locuit și de amenajare a locurilor de parcare.

Astfel, cu titlu de exemplificare:

- din analiza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./26.06.2008 se reține că la pct.IX *Prețul* este stipulat că „*Noi vânzătorii, primim de la cumpărător, suma de .X. Euro (...) echivalentul sumei de .X. lei (...), reprezentând prețul total al vânzării, corespunzător cotelor deținute din dreptul de proprietate asupra imobilelor, după cum urmează:*

- *am primit suma de .X. Euro la data de 17.02.2006;*
- *am primit suma de .X. Euro la data de 27.02.2006;*
- *am primit suma de .X. Euro la data de 21.03.2006;*
- *am primit suma de .X. Euro la data de 09.10.2006;*
- *am primit suma de .X. Euro la data de 13.06.2007;*
- *suma de .X. Euro se va plăti la data de 27.06.2008.”,*

- din analiza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./17.06.2008 se reține că la pct.IX este stipulat că „*Noi, părțile contractante, declarăm, că prețul total al vânzării, stabilit conform antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./01.03.2007 (...) este de .X. Euro (...) echivalentul sumei de .X. lei (...), pe care noi, vânzătorii, l-am primit integral de la cumpărător, corespunzător cotelor deținute din dreptul de proprietate asupra imobilelor, mai înainte de data autentificării prezentului contract, după cum urmează:*

- *suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 14.06.2006;*
- *suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 28.06.2006;*
- *suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 20.07.2006;*
- *suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 16.08.2006;*

- suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 29.06.2007;
- suma de .X. Euro s-a achitat pe data de 21.11.2007;
- suma de .X. Euro s-a achitat azi, 17.06.2008.”

Totodată, din analiza documentelor depuse de avocatul .X., reprezentant al persoanei fizice .X., se reține că:

- în anul 2005, în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./21.04.2005, .X. și .X. au achiziționat în indiviziune și în cote părți egale două terenuri în suprafață totală de 4.000,81 mp;

- în baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./02.08.2005, .X. și .X. au vândut persoanei fizice .X. o cotă de 10% din suprafețele deținute în indiviziune cu .X.;

- în baza Contractului de asociere în participațiune și a Actului adițional autentificate sub nr..X./16.06.2005 și nr..X./02.08.2005, coproprietarii .X., .X. și .X. s-au asociat „(...) în participațiune în vederea edificării unei construcții de locuințe, cu regim de înălțime: S+P+5E+Etajul .X. tehnic, pe terenul în suprafață totală de 4.000,81 mp, situat în .X., str..X., nr..X., sector .X. (...)”, pentru realizarea construcției cei trei coproprietari angajându-se să aducă aport în natură suprafețele deținute și să contribuie cu aport în bani în cotele de deținere a terenului, respectiv: .X. – 50%, .X. – 40% și .X. – 10%, urmând să împartă în cotele părți deținute sumele de bani rezultate din vânzarea sau exploatarea construcției sau a unei părți din aceasta;

- în data de 19.09.2005 a fost emisă Autorizația de construire nr..X., urmare cererii persoanelor fizice .X., .X. și .X., prin care s-a autorizat executarea lucrărilor de construire pentru construcție cu regim înălțime S+P+4E+5E retras+etaj tehnic, pe terenul situat în .X., str..X., nr. .X., sector .X.;

- în data de 14.03.2007 a fost încheiat Procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.1, privind lucrarea imobil S+P+4E+ 5E retras+etaj tehnic, situată în .X., str..X., nr. .X., sector .X., valoarea declarată a investiției fiind de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere cele reținute mai sus raportate la prevederile legale aplicabile în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv efectuarea de investiții pregătitoare, angajarea de costuri, avansurile primite/încasate, rezultă intenția persoanelor fizice .X., .X. și .X. de a desfășura o activitate economică ce implica operațiuni taxabile, finalizată prin vânzarea bunurilor imobile în baza unui număr de 98 de contracte de vânzare-cumpărare încheiate în perioada iunie-iulie 2008.

Învederând totodată dispozițiile 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 modificările și completările

ulterioare, potrivit cărora „*activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.*”, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 2006-2008 de persoana fizică .X., împreună cu .X. și .X., rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2006, devenind persoană impozabilă din perspectiva T.V.A., cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având totodată obligația declarării începerii activității ca persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006, obligație ce nu a fost îndeplinită de *persoană impozabilă .X.*

Având în vedere cele reținute mai sus, argumentele contestatarului în susținerea faptului că nu a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate, ci vânzarea a avut un caracter sporadic, neorganizat, nefiind efectuată în vederea constituirii unei ritmicități a obținerii veniturilor, fiind vorba de un *imobil unic*, din care au fost înstrăinate părți componente, respectiv 98 de apartamente ale aceluiași imobil, sunt total nefundamentate legal, în contradicție cu realitatea faptică a operațiunilor efectuate.

Totodată, se reține că prin adresa nr. .X./09.05.2008, Direcția de legislație din domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice, referitor la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice, precizează:

*„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(...)*

*Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă.”*

De asemenea, susținerea persoanei fizice contestatoare cu privire la faptul că vânzările efectuate nu intră în sfera de aplicare a TVA, motivat de faptul că bunul ce a format obiectul vânzărilor succesive a fost edificat în scopul de a satisface nevoi personale, neputându-se prezuma la data edificării unui imobil, indiferent de dimensiunea acestuia, intenția

persoanei de a-l utiliza în scopul desfășurării de activități economice, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit legislației fiscale în domeniul TVA citată în speță și așa cum s-a precizat mai sus, prin operațiunile efectuate, ce demonstrează fără putință de tăgadă intenția de a desfășura activități economice, persoana fizică .X. a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă, iar, începând cu data de 01.01.2007, tranzacțiile imobiliare constând în vânzări de construcții noi și/sau terenuri construibile sunt operațiuni taxabile dacă sunt realizate de o persoană impozabilă. Astfel, vânzarea apartamentelor noi și a locurilor de parcare amenajate în perioada iunie-iulie 2008, în baza celor 98 contracte de vânzare-cumpărare, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice contestatoare potrivit căreia sunt susceptibile de a fi purtătoare de TVA numai sumele obținute după data de 1 iulie 2008, întrucât prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost depășit este 1 iulie 2008 deoarece cele 91 contracte de vânzare au fost realizate în decursul lunii iunie 2008, aceasta nu poate fi reținută având în vedere următoarele:

Din contractele de vânzare-cumpărare încheiate în perioada iunie-iulie 2008 (cu titlu de exemplificare au fost analizate în prezenta decizie contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./26.06.2008 și nr..X./ 17.06.2008), a rezultat faptul că persoanele fizice .X., .X. și .X., în calitate de vânzători, au primit/încasat în anii 2006-2007 de la cumpărători sume în avans, la perioade diferite.

Astfel, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată a intervenit în anii 2006 și 2007, la data la care s-au plătit avansurile, fiind în această situație anterioară faptului generator care a intervenit în anul 2008, la data livrării bunurilor, respectiv la data la care au fost îndeplinite toate formalitățile legale pentru transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător potrivit prevederilor art.128 alin.(1) din Codul fiscal.

În speță sunt incidente prevederile art.134 alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006, care stipulează:

*“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:*

*b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care*

*nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”*

Prevederi similare sunt stipulate și în anul 2007, respectiv la art.134<sup>2</sup> alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, data la care persoana fizică .X. ar fi trebuit să se înregistreze ca plătitor de TVA este cu mult anterioară vânzării imobilelor în cauză.

În ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr..X./2014, aprobată prin O.M.F.P. nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

*„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

*a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;*

*b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de*

*a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;*

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, prin adresa nr.A-SLP 2673/2674/25.01.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X., reprezentată de S.P.R.L. .X., să facă dovada dacă, în calitate de vânzător, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare solicitării, persoana fizică .X., prin reprezentant S.P.R.L. .X., cu adresa nr. .X./01.02.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A\_SLP 240/04.02.2016, a comunicat „*Cu privire la posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată: (...) Contestația formulată împotriva deciziei de impunere vizează însăși legalitatea datorării acestei taxe, pentru motivele expuse pe larg în fapt și în drept. Față de împrejurarea că, în opinia noastră, nu există obligația legală de a colecta taxa pe valoarea adăugată, apreciem că un atare demers este prematur. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor urmează să decidă asupra temeiniciei contestației formulate. În măsura în care se va constata în mod definitiv temeinicia și legalitatea actului administrativ fiscal, urmează a efectua demersurile în sensul celor indicate (...)*”.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. taxă pe valoarea adăugată, proporțional cotei părți de 50% deținute, aferentă unui număr de 98 de tranzacții constând în vânzări de apartamente noi și locuri de parcare amenajate efectuate în perioada iunie-iulie 2008, în condițiile în care a obținut venituri cu caracter de continuitate în perioada 2006-2008, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./ 18.12.2009** emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată**, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale”.

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

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.12.2009 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, în ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**;
- majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

**DIRECTOR GENERAL,  
.X.**