

DECIZIA 68/19.02.2018

privind soluționarea contestației formulată de
domnul M,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaaa/05.09.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată cu adresa nr. IFG_AIF aaaaa1/05.09.2017, înregistrată sub nr. aaaaa/05.09.2017, completată cu adresele nr. IFG_AIF aaaaa2/14.09.2017 înregistrată sub nr. aaaaa3/15.09.2017 și nr. IFG_AIF aaaaa4/29.11.2017 înregistrată sub nr. aaaaa5/04.12.2017, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov cu privire la contestația formulată de domnul M, CNP, domiciliat în orașul Pantelimon,, reprezentat convențional de SCPA P, conform imputernicirii avocaticale nr. /2017, anexată în original la dosarul cauzei, cu sediul în București,

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de 03.08.2017 și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice sub nr. ccccc/07.08.2017, îl constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ddddd/23.10.2013, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. fffff/23.10.2013, prin care s-au stabilit, următoarele obligații de plată în sumă totală de x lei, din care:

- y lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- w lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente.

Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. fffff/23.10.2013 încheiat de Activitatea de inspecție Fiscală - Persoane Fizice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov.

Prin adresa nr. A_SLP a/d/29.08.2017 Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor comunică Nota privind aprobarea delegării de competență de soluționare a contestației formulată de către domnul M în temeiul art. 4 alin.2 din OPANAF nr. 3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare.

Se menționează faptul că în urma corespondenței purtată cu Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov s-a constatat că domnul M a mai formulat o contestație înregistrată la organul fiscal emitent sub nr. rrrrr/04.12.2013, ce are ca obiect aceeași decizie contestată.

Având în vedere condițiile prevăzute de prevederile art. 269, art. 270, art.272 alin (2) lit.(a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și Nota Președintelui ANAF privind delegarea competenței de soluționare a contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestațiile formulate de **domnul M**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. În baza raportului de inspecție fiscală nr. fffff/23.10.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ddddd/23.10.2013, prin care au stabilit în sarcina domnului M, următoarele obligații de plată:

- y lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;
- w lei reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente.

II. Prin contestația existentă în copie la dosarul contestației înregistrată sub nr. rrrrr/04.12.2013 contestatarul solicită anularea 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. ddddd/23.10.2013, pe motiv de nelegalitate, fiind rezultatul unei interpretări eronate a legislației aplicabile la momentul efectuării tranzacțiilor, având în vedere următoarele argumente:

- până la data de 01.01.2010, Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti TVA-ul aferent acestor operațiuni, astfel că transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul său personal nu poate fi considerat o operațiune ce intra în sfera de aplicare a TVA, pe motiv ca nu poate fi considerată persoană impozabilă;

- chiar dacă ar fi existat obligația de înregistrare și de colectare TVA, organul fiscal nu a avut în vedere la calculul sumei datorate adăugarea TVA a prețului înscris în tranzacție;

- inspecția fiscală a durat mai mult de trei luni.

Prin contestația înregistrată la organul fiscal de administrare sub nr. ccccc/07.08.2013, contestatarul invocă următoarele:

- în baza deciziei de impunere, organul fiscal a procedat la emiterea titlului executoriu, iar împotriva acestuia a fost formulată contestație în instanță, prin care s-a solicitat suspendarea executării silită motivând lipsa comunicării debitului. Prin încheierea din 27.04.2017, Judecătoria Cornetu a admis cererea de suspendare, iar prin Sentința civilă nr. tttt/2017, instanța a admis contestația la executare și a anulat executarea silită pornită la DGRFP București, AJFP Ilfov precizând că decizia a fost înmănată fiicei contestatarului și nu contestatarului;

- organul fiscal a recomunicat decizia de impunere în data de 26.06.2017, astfel că domnul M consideră că obligațiile stabilite suplimentar sunt prescrise, că decizia de impunere nu a fost comunicată în termen de 30 zile de la data încheierii inspecției fiscale ceea ce se impune constatarea nulității actului administrativ fiscal contestat;

- din interpretarea pct. 3 din Normele de aplicare a Codului fiscal rezultă că vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri nu sunt considerate a fi activități economice, și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică în cauză desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate, și deci cu titlu profesional;

- persoana fizică nu are obligația de depunere a declarațiilor de impunere pentru veniturile obținute din vânzările proprietăților imobiliare și nu are obligații legate de prezentarea acestor documente unui control fiscal, pentru că acestuia nu i se aplică reglementările privind controlul fiscal;

- vânzarea de imobile nu este descrisă ca activitate economică independentă, iar obligativitatea plății TVA conform art. 127 din Codul fiscal nu încadrează această activitate la cele ale căror specific necesită o declarație de impunere;

- tranzacțiile imobiliare nu pot fi considerate nici fapte de comerț subiective, deoarece nu au fost efectuate de un comerciant, vânzătorii fiind persoane fizice, invocând în acest sens art. 3 din Codul comercial;

- aplicarea dispozițiilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal a fost făcută în mod greșit, pe motiv că la momentul realizării tranzacțiilor nu aveau și nici nu puteau avea calitatea de persoane impozabile, iar pe de altă parte noțiunea de “scutire” presupune existența unei obligații care în cazul lor nu există și ca atare noțiunea de “excepție de la scutire” nu le este aplicabilă;

- organul fiscal a procedat la emiterea actului administrativ fiscal contestat cu încălcarea prevederilor legale, respectiv a normelor europene în ceea ce privește determinarea bazei de calcul a TVA și recunoașterea dreptului de deducere, organul fiscal procedând la aplicarea eronată a algoritmului de calcul al TVA;

- în acord cu jurisprudența CJUE în materie, dreptul de deducere a TVA-ului reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun TVA instituit de legislația comunitară în materie, principiul neutralității TVA impunând că deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile, administratia fiscală neputând stabili condiții suplimentare care pot avea efect anihilarea exercitării acestuia;

- raportat la momentul în care cota TVA a devenit exigibilă se impune a se observa împrejurarea că potrivit prevederilor art. 140 alin 1 din Codul fiscal aferent anilor 2007-2008 cota standard era 19% și se aplica asupra bazei de impozitare;

- organul fiscal a procedat la aplicarea cotei standard de TVA și nu a celei reduse, chiar și în măsura în care erau îndeplinite toate condițiile pentru aplicarea acesteia, astfel cum rezultă din contractele de vânzare cumpărare;

- adăugarea TVA la prețul de vânzare convenit între cumpărător și vânzător cu care a încheiat contractele de vânzare-cumpărare, preț care include în cuantumul său TVA, conduce la aplicarea de TVA la TVA, ceea ce constituie o încălcare a principiului neutralității TVA și transformarea TVA-ului într-un „cost al afacerii”;

- referitor la obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal cu ocazia inspecției fiscale, se impune a se observa că modul greșit de stabilire și impunere a TVA se răsfrânge asupra accesoriilor aferente acestei taxe și trebuie respectat principiul proporționalității, o limitare a cuantumului obligațiilor fiscale accesorii.

În concluzie, contestatarul solicită anularea în integralitate a deciziei de impunere privind TVA și alte obligații stabilite de inspecția fiscală nr. dddd/30.10.2013 și constatarea prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale aferente TVA.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatar

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestatar privind modul de desfășurare a inspecției fiscale și modul de comunicare a deciziei de impunere atrag nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată contribuabilul M solicită și constatarea nulității deciziei de impunere nr. dddd/23.10.2013, invocând faptul că inspecția fiscală a durat mai mult de trei luni, în raportul de inspecție nefiind menționată perioada efectivă în care s-a desfășurat inspecția fiscală, și necomunicarea corectă și legală a deciziei de impunere,

respectiv că la data comunicării actului fiscal era prescris dreptul organului fiscal de a stabili obligații de plată pentru perioada supusă inspecției.

În drept, nulitatea poate fi condiționată sau necondiționată potrivit prevederilor art. 175 din Noul Cod de procedură civilă aprobat prin Legea nr 134/2010:

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) *În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”*

În privința duratei efectivă a inspecției fiscale, aceasta a depășit durata stabilită de trei luni prevăzută de art. 104 din OG nr. 92/2003:

“Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”

Așa cum prevede textul de lege, termenul de trei luni privind durata inspecției fiscale este un termen prestabilit, estimat inițial pentru durata în care se va efectua inspecția fiscală, și nu un termen efectiv care depinde de împrejurările fiecărui caz. În practică durata efectivă a inspecției poate să fie mai mică sau mai mare decât durata estimată inițial. În fapt, inspecția începută în anul 2012 a fost finalizată în august 2013.

Organul de soluționare a contestației reține că, în cazul în care termenul de desfășurare a inspecției fiscale a fost depășit, acesta **este un termen de recomandare**, având în vedere că nu este prevăzută nicio sancțiune pentru nerespectarea lui.

În ceea ce privește comunicarea actelor administrative fiscale, conform art.44 din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art.44 - (2) Actul administrativ fiscal se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuțernicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(2¹) *Actul administrativ fiscal poate fi comunicat și prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanță, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia și dacă contribuabilul a solicitat expres acest lucru.*

(2²) *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate.*

(3) *Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.”*

În speță, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele existente în dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarii, referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, rezultă următoarele:

- AJFP Ilfov a transmis invitația nr.iiiiii/03.11.2009, confirmată de primire în data de 05.11.2009, prin care domnul M este invitat să prezinte contractele de vânzare cumpărare pentru toate tranzacțiile cu terenuri și clădiri efectuate în perioada 2006-2008, în vederea efectuării unui control tematic, pentru clarificarea stării de fapt fiscale;

- în urma primirii invitației, domnul M se prezintă la sediul organului fiscal de domiciliu, organul fiscal întocmind în acest sens procesul verbal nr. ggg/10.02.2010 prin care se precizează că domnul M a dat o notă explicativă cu privire la tranzacțiile efectuate din anul 2004 până în anul 2009 menționând că nu mai știe câte tranzacții imobiliare și nu mai deține contractele de vânzare cumpărare;

- ca urmare faptului că nu au fost puse la dispoziție contractele de vânzare cumpărare, organul fiscal a transmis solicitări Camerei Notarilor Publici București, Birourilor Notariale Publice cu privire la punerea la dispoziție a informațiilor și documentelor privind tranzacțiile imobiliare desfășurate în perioada 2005-2009;

- organul fiscal a întocmit Avizul de inspecție fiscală nr. vvvv/06.12.2012 transmis domnului M în vederea inițierii inspecției fiscale cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007-2009, stabilirea calității de plătitor de TVA, stabilirea bazei de impozitare și calculul TVA, acesta fiind returnat cu mențiunea „expirat termen păstrare”;

- la data de 24.04.2013, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la adresa de domiciliu, oraș, unde au avut loc discuții cu o persoană care s-a prezentat ca fiind în măsură să discute și care nu a vrut să furnizeze niciun fel de informații, nu a vrut să primească invitația pentru punerea la dispoziție a documentelor sau informațiilor cu privire la obiectul controlului;

- ulterior, s-a trimis invitația cu nr. vvvv pentru data de 12.06.2013, confirmată de primire, contribuabilul nu s-a prezentat, nu a pus la dispoziția organelor de control niciun document și nu a furnizat niciun fel de informații;

- prin adresa înregistrată sub nr. vvvv/29.07.2013, contribuabilul a fost înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale, returnată în data de 12.08.2013 cu mențiunea destinatar lipsă, expirat termen păstrare;

- la data de 02.08.2013 nu a avut loc discuția finală deoarece contribuabilul nu s-a prezentat;

- prin contestația formulată de domnul M și înregistrată la DGRFP București sub nr. rrrrr/04.12.2013 se precizează că la data de 23.10.2013, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov i-a comunicat decizia de impunere fără număr și dată întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală, încheiat la data de 23.10.2013 prin care este obligat la plată de obligații fiscale în valoare de x lei.

Astfel, contrar susținerilor contribuabilului, organele de inspecție fiscală au respectat dispozițiile art. 107 din Codul de procedură fiscală care prevede „ *contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale*”, iar acesta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală dar nu s-a prezentat.

Cu privire la modalitatea de comunicare, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă clar că domnul M avea cunoștință de decizia de impunere încă de la emiterea acesteia așa cum însuși contribuabilul menționează în contestația înregistrată la organul fiscal de administrare sub nr. rrrrr/04.12.2013.

În speță devin aplicabile prevederile art. 46 din Codul de procedură fiscală republicat, care stipulează expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale.

"Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a

semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (*în speță a deciziei de impunere contestată*) sunt expres și limitativ prevăzute de lege (lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal).

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

În speță, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neîntemeiată invocarea de către contribuabila a nelegalității (nulității) actului atacat, contestația urmând a se respinge pentru acest aspect.

Cu privire la invocarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații de plată pentru perioada supusă inspecției, se rețin următoarele:

Din Procesul verbal încheiat la data de 10.02.2010 rezultă că inspecția fiscală a fost demarată încă din anul 2009 când i s-a solicitat documente domnului M, iar acesta a dat o notă explicativă cu privire la tranzacțiile pe care le-a efectuat din anul 2004 până în anul 2009, prin care a precizat că nu știe câte tranzacții imobiliare a efectuat și nu mai deține contractele de vânzare cumpărare.

De altfel, așa cum rezultă din adresa emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Cornetu înregistrată la DGRFP București sub nr. 48093/31.10.2017, există în curs de cercetare o plângere cu privire la refuzul de a prezenta documente în vederea efectuării inspecției fiscale.

Organul de inspecție fiscală au făcut nenumărate demersuri către Birouri Notariale, Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară, Primăriei Comunei Pantelimon în vederea stabilirii tranzacțiilor imobiliare efectuate de către domnul M.

În concluzie, contestatarul nu poate invoca prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale în condițiile în care a refuzat să coopereze în vederea determinării stării de fapt fiscale deși potrivit art. 10 din Codul de procedură fiscală avea această obligație.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este dacă pentru tranzacțiile efectuate în perioada supusa inspecției fiscale, constând în vânzări de terenuri și construcții deținute în coproprietate, domnul M și doamna MM, datorează taxa pe valoarea adăugată în suma de y lei, în condițiile în care, pe de o parte, a desfasurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, fără a colecta, a evidenția și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată, iar pe de altă parte, nu a depus dovada faptului că, în

calitate de vânzător, nu avea posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de DGRFP București 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.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 2006-2008, persoanele fizice M și MM au efectuat, în calitate de vânzători, tranzacții cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate.

Persoana fizică M a efectuat tranzacții cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu persoana fizică MM, ambele persoane fiind parte în operațiunile respective.

Conform constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. ffff/23.10.2013, în perioada 01.01.2007-31.12.2008, persoana fizică domnul M împreună cu MM au realizat un număr de 33 tranzacții imobiliare, după cum urmează:

1. - în anul 2006 a încheiat 5 tranzacții cu terenuri și construcții, valoarea totală fiind în sumă de q lei.

2. - în anul 2007 a încheiat 14 tranzacții cu terenuri și construcții, valoarea totală fiind de z lei, din care:

- 8 tranzacții imobiliare constând în vânzări construcții în valoare de w lei, (menționate la cap.III, anul 2007, pct.2, 3, 5-9, 12 din raportul de inspecție fiscală), 3 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri intravilan în valoare de w1 lei, (menționate la cap.III, anul 2007, pct.1, 10, 14 din raportul de inspecție fiscală) și 3 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri extravilan în valoare de w2 lei, (menționate la cap.III, anul 2007, pct.4, 11, 13 din raportul de inspecție fiscală).

În luna iunie 2007, cifra de afaceri realizată de către contribuabil a depășit plafonul de scutire, prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar contribuabilul avea obligația să se înscrie ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului de TVA și ar fi devenit plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2007.

3. - în anul 2008 a încheiat 14 tranzacții cu terenuri și construcții, valoarea totală fiind de t lei, din care:

- 4 tranzacții imobiliare constând în vânzări construcții în valoare de t1 lei, (menționate la cap.III, anul 2008, pct.4, 10, 12, 14 din raportul de inspecție fiscală), 9 tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri intravilan în valoare de t2 lei, (menționate la cap.III, anul 2008, pct.1-3, 5-9, 11 din raportul de inspecție fiscală) și 1 tranzacție imobiliară constând în vânzări de terenuri extravilan în valoare de t3 lei, (menționate la cap.III, anul 2008, pct.13 din raportul de inspecție fiscală) ce intra în sfera operațiunilor scutite de plata TVA fără drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală verificându-se tranzacțiile privind proprietățile imobiliare din patrimoniul personal efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009 în baza documentelor puse la dispoziție de către birourile notariale la care au fost efectuate aceste tranzacții.

Organele de inspecție fiscală au considerat că domnul M nu s-a declarat plătitor de T.V.A. la data depășirii plafonului de scutire, iulie 2007, procedând la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile care le-a realizat pe perioada

cuprinsa între data la care contribuabilul trebuia să se înregistreze și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Constatând că persoana fizică a realizat activități economice pentru care are calitatea de persoană impozabilă, conform art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au stabilit ca plafonul de scutire a fost depășit în luna iunie 2007, prin realizarea de către contribuabil a unei cifre de afaceri în suma de 3.150.574 lei, contribuabilul ar fi devenit plătitor de TVA începând cu data de 01.07.2007, cu perioada fiscală luna calendaristică pentru anii 2007 și 2008, în temeiul art. 1561 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. fffff/23.10.2013, organele fiscale au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ddddd/23.10.2013, prin care au stabilit în sarcina domnului persoanei fizice domnul M, TVA colectată în sumă de y lei (205.691 lei pentru anul 2007 și 354.314 lei pentru 2008) și dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente în suma de w lei, calculate până la data de 01.07.2013.

În drept, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile și persoanele impozabile, sunt aplicabile prevederile art.125¹ alin.(1) pct.18-21, art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 125¹ (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;

[...]20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;”

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

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

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

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

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2008:

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

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

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține ca o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care *"desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."*

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

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

iar, la alin.(2)-alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

"3. (2) [...], 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 măsurilorreparatorii 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, 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 ca activitatea respectiva este desfășurata în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoana impozabilă.

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economica 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.

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.

Referitor la definiția termenilor comuni în înțelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările 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".

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, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă.

În situația în care persoana fizică este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin. (1) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2008:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada verificată:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 1251 alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni

taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

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

În ceea ce privește 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 prevede la alin.(1), în forma în vigoare în anul 2008:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

iar la alin.(6):

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

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

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-21.12.2008:

“(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;”

Potrivit acestor prevederi legale, in cazul in care organele de inspecție fiscală constată neindeplinirea de catre persoana impozabilă a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

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

iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile stipulate la alin.(2) lit.f) art.141 din Codul fiscal sunt similare cu cele mai sus citate.

Norme metodologice Art. 141 al.2 f)

(6) În aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de catre orice persoană a unei construcții, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca exceptie, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adăugată pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Mai mult, prin adresa nr. aaaa/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul ANAF referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

*„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale [...]. În general, **dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune impozabilă constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. (2), lit.f)”***

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in perioada 01.01.2007-30.06.2010:

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

coroborat cu pct.23 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplica procedeul sutei marite.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.ffff/23.10.2013, se reține ca organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.11.2006-31.12.2008, persoanele fizice domnul M și doamna MM, soți, în calitate de vânzători, au efectuat un număr de 33 tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate, prezentate detaliat în raport.

Așadar, având în vedere prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, mai sus citate, se reține că persoanele fizice care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul ca operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.11.2006-31.12.2008 de către persoana fizică domnul M, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 33 de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu soția sa, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoana impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2007.

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

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada verificată de către contestatar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.ffff/23.10.2013, se reține ca persoana impozabilă domnul M, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri construibile, a depășit la data de 10.06.2007 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 01.07.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2008, care stipulează:

“66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”, obligație care, până la data finalizării inspecției fiscale nu a fost îndeplinită de către persoana impozabilă domnul M.

Totodată, având în vedere natura imobilelor tranzacționate de persoana impozabilă domnul M, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții vechi sunt operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, în timp ce tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile sunt operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140 din același act normativ și, deci, pentru care persoana impozabilă avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.ffff/23.10.2013 și a anexelor la raport, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de imobile și terenuri efectuate în perioada 2006-2008, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%, întrucât în contractele de vânzare-cumpărare nu se prevedea că prețul de vânzare „include TVA”.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

„ (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata:

Potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"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 [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]."

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile persoanei fizice domnul M potrivit căruia este nelegală aplicarea cotei de TVA asupra prețului înscris în contractele de vânzare-cumparare, întrucât prin aceasta s-a realizat o mărire artificială a prețului convenit între părțile contractante, întrucât, potrivit prevederilor pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, citate în cuprinsul prezentei decizii, procedura sutei mărite se aplică pentru determinarea sumei taxei în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul de vânzare include și taxa.

Or, potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%, respectiv 24%, în cazul în care în contractele de vânzare-cumparare nu se prevedea ca prețul de vânzare „include TVA”.

Prin urmare, atâta timp cât în contractele de vânzare-cumparare sau în actele adiționale încheiate la acestea, nu este prevăzut faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”, si nu cele ale pct.23 alin.(2) din acelasi act normativ, referitoare la aplicarea procedurii sutei marite.

Având în vedere cele de mai sus, DGRFP București prin Serviciul soluționare contestații 1, prin adresa nr. aaa/aaaa1/16.11.2017, a comunicat contestatului că are posibilitatea depunerii unei declarații pe propria răspundere din care să rezulte că, în calitate de vânzător nu are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată calculată la suma prevăzută ca preț al vânzărilor. Contestatarul, până la data emiterii prezentei decizii, nu a dat curs solicitărilor.

Față de cele mai sus prezentate, în ceea ce privește TVA legal datorată de contribuabil, se rețin următoarele aspecte:

1. Din verificarea contractelor de vânzare cumpărare, încheiate în perioada 2007-2008, organele de control au constatat că domnul M împreună cu soția sa, MM, în calitate de vânzători au efectuat un număr de 28 tranzacții imobiliare, astfel:

Pentru anul 2007 = 14 tranzacții în valoare de q lei, pentru care datorează TVA în suma de q1 lei;

Pentru anul 2008 = 14 tranzacții în valoare de w lei, pentru care datorează TVA în suma de w1 lei.

2. TVA stabilita prin decizia de impunere contestată:

w lei x 19 % = y lei;

Total TVA = y lei.

Conform prevederilor legale, **persoană impozabilă este considerată și persoana fizică capabilă să desfășoare o activitate economică.** Constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale **în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Referitor la afirmația contribuabilului că acesta nu se încadrează în categoria persoanelor impozabile și că nu obține venituri cu caracter de continuitate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **contractele de vânzare încheiate de acesta sunt în număr de 33, ori acest fapt nu poate fi reținut ca fiind cu caracter ocazional.**

Drept urmare, organele fiscale, în mod corect, au constatat că domnul M a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2006 și având în vedere că domnul M nu a depus o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că, în calitate de vânzător nu are posibilitatea de a recupera de la cumpărători taxa pe valoarea adăugată calculată la suma prevăzută ca preț al vânzărilor, urmează a se respinge ca neîntemeiată pentru TVA în suma de y lei individualizată prin decizia de impunere nr. dddd/23.10.2013 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de w lei (w1 reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și w2 reprezentând penalități de întârziere aferente TVA):

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA în sumă de w lei, în condițiile în

care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. ddddd/23.10.2013, s-au stabilit pentru perioada 25.08.2007 – 02.08.2013, accesorii aferente TVA în suma de w lei (w1 reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și w2 reprezentând penalități de întârziere aferente TVA).

În drept, potrivit prevederilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

„Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

„Art. 120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Începând cu data de 01.07.2010, prevederile Codului de procedură fiscală, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat după cum urmează :

„ Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

**„Art. 120 (1) Dobânzile 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.”**

„Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi și/sau penalități de întârziere.

Întrucât la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru TVA în suma de y lei și ținând cont de principiul de drept “accesorium sequitur principale”, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru accesoriile aferente TVA în sumă totală de w lei (w1+ w2).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 7, art.11 alin.(1), art. 126, art. 127, art. 126, art. 127, art. 137, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul 1415/2009, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr. 1820/2014

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de domnul M 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 asociere nr. ddddd/23.10.2013 cu privire la:

- TVA în suma de y lei;
- accesoriile aferente TVA în sumă totală w lei, care se compun din suma de w1 reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și din suma de w2 reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.