

Decizia nr. 392/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoanele fizice **X**,
inregistrata la DGFP-MB sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AFP Sector 6, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de persoanele fizice **X**, cu domiciliul in x, prin imputernicit domnul x, reprezentant al SC x SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 6 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x, comunicata la data de **22.06.2010**, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de AFP Sector 6.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de persoanele fizice **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilii aduc urmatoarele argumente:

Nu a inregistrat niciun beneficiu patrimonial prin neinregistrarea sa cu obligatia de plata a TVA.

Recunoaste ca anterior anului 2010 a instrainat mai multe imobile, insa nu a fost inregistrat niciodata ca si comerciant, iar pana la data de 01.01.2010 nu a existat baza legala in temeiul careia sa fi avut obligatia de inregistrare ca si contribuabil pentru plata TVA.

Obligatia de plata a TVA exista in masura in care contestatarii ar fi fost declarati in mod expres ca platitori de TVA si ar fi avut calitatea de comercianti, persoane fizice autorizate, membri ai unei asociatii familiale, societati comerciale, intreprinzatori individuali, etc.

Art. 127 alin. 2 lit. c din Codul fiscal nu are in vedere ipoteza vanzarii de imobile/locuinte din patrimoniul personal. De altfel nu este posibila extinderea dispozitivului normei acestui articol la ipoteze care nu sunt in mod expres indicate in norma citata.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 adauga in mod nepermis la lege.

Contestatarii aduc o serie de critici privind neconstitutionalitatea dispozitiilor HG nr. 44/2004 si privind contradictia unor articole din Legea nr. 571/2003.

Art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal nu poate reprezenta temei pentru obligatia de plata reprezentand TVA, intrucat domeniul de reglementare al acestei exceptii este limitat numai pentru perioada de dupa 01.01.2008 si numai cu respectarea domeniului limitat de reglementare.

Contribuabilii invoca si reglementarile Codului comercial, concluzionand ca operatiunile de instrainare a imobilelor nu sunt considerate operatiuni speculative in sensul faptelor de comert obiective. In acest sens sunt si retinerile Tribunalului Dolj in Sentinta nr. 344 din 15.02.2010, in dosarul nr. 13500/63/2009.

Nu datoreaza nici accesorii, intrucat datoria principala nu exista. De asemenea, nu exista vinovatie in atitudinea omisiva de a nu se fi inregistrat la platitori de TVA, fata de caracterul confuz al normelor legale si fata de atitudinea echivoca a organelor fiscale.

Inspectia fiscala a fost ilegala, intrucat:

- nu i-a fost comunicat temeiul legal;
- declaratia data se referea la faptul ca o reprezinta si pe sotia sa in relatia cu organele de control si nu la faptul ca impreuna cu sotia formeaza o asociere;
- i s-a pus la dispozitie o ciorna incompleta a raportului de inspectie fiscala;
- baza legala este consemnata abstract;
- raportul de inspectie fiscala nu face referire la adresa nr. 29912/04.05.2010 prin care contribuabilii au solicitat sa se consemneze toate obligatiile fiscale cu privire la tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal;
- in temeiul art. 83 alin. 3 lit g din Codul fiscal, persoanele fizice nu pot fi supuse controlului fiscal.

Nu este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA, intrucat:

- pana la data de 01.01.2010 persoanele fizice nu erau impozabile, neexistand norme care sa explicitizeze situatiile;
- activitatea economica independenta este definita la art. 46 din Codul fiscal si nu include vanzarile de imobile ca venituri comerciale;
- operatiunile de instrainare a imobilelor nu reprezinta fapte de comert astfel cum sunt definite de Codul Comercial;
- incepand cu anul 2005 a fost introdus impozitul pe venitul obtinut din tranzactiile imobiliare, conform art. 77¹ din Codul fiscal
- nu este obligatia vanzatorului sa depuna declaratii fiscale;
- pentru ca regimul TVA sa se aplice este necesara o reincadrare astfel incat art. 83 alin. 3 lit g din Codul fiscal sa-si inceteze efectele, iar persoana fizica sa aiba posibilitatea sa-si deduca TVA, dar si sa-si calculeze toate cheltuielile aferente si sa-si stabileasca un venit net corect;
- notarii publici au incadrat operatiunile in cauza ca fiind civile.

Legea este contradictorie, vaga si incompleta. In acest sens, contribuabilii invoca dispozitiile art. 79 si art. 83 alin. 3 lit. f si g. De asemenea, pentru impozitele pe venit retinute la sursa persoana fizica nu are obligatii fiscale.

Organul fiscal nu a respectat procedura prealabila:

- nu a instiintat contribuabilii privind depasirea termenului legal de depunere a declaratiei fiscale;
- nu a acordat dreptul contribuabililor de a fi ascultati si de a-si exprima un punct de vedere; etc.

RIF-ul este incomplet, necuprinzand informatii privind reincadrarea tranzactiilor si corectarea declaratiilor 208.

Calculul TVA este gresit, intrucat trebuia aplicat procedeul sutei marite care include TVA (impus de CEJ - cazul C317/94 Elida Gibbs) in pretul de vanzare.

Desi contestatarii au facut toate demersurile necesare instrainarii imobilelor in termen de 30 de zile, iar in baza declaratiei 208 notarii publici au informat ANAF cu privire la aceste aspecte, organele de inspectie fiscala i-au inregistrat ca platitori de TVA de-abia in anul 2010, intrucat prin OPANAF nr. 1786/2010 au fost aprobate formularele si procedura de modificare a vectorului fiscal cu privire la TVA.

Plafonul de scutire trebuia aplicat pentru fiecare individ in parte, deoarece fiecare individ este subiect fiscal.

Inregistrarea fiscala practicata de autoritatea locala din Bucuresti, respectiv in procente de 50% pentru fiecare dintre sotii, este gresita, incalca chiar si dispozitiile Codului Familiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 6 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

III. Fata de constatările organului fiscal, sustinerile contribuabililor, reglementările legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada verificată este 01.01.2005 - 31.12.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada 01.06.2007 - 31.12.2007 constand in vanzari de constructii noi, domnul X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in perioada 01.01.2005 - 20.12.2007, persoanele fizice **X** (34%) **si X** (34%) au realizat urmatoarele tranzactii cu constructii noi, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2005 au incheiat un contract de vanzare-cumparare care a fost tratat de organele de inspectie fiscala ca fiind ocazional, intrucat a fost efectuata doar o tranzactie in valoare totala de x lei;

2. - in anul 2006 au incheiat un antecontract de vanzare-cumparare in suma de x lei, pentru un apartament ce a fost vandut ulterior in anul 2007;

3. - in anul 2007 a incheiat un numar de 7 antecontracte de vanzare-cumparare si un numar de 13 contracte de vanzare-cumparare pentru suma de x lei.

La data de 30.04.2007 prin inregistrarea unei cifre de afaceri in suma de x lei s-a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. 1 din Codul fiscal.

Din totalul sumei de x lei obtinuta in anul 2007, veniturile obtinute dupa data de 01.06.2007 sunt in valoare de x lei.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

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

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

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

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

Începând cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure conditii determină neîncadrarea operatiunilor în categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* **o operatiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv

operatiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, 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 01.01.2005-31.12.2006, 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 aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anii 2005 - 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, începând cu data de 01.01.2007:

„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.[...]”

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 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.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

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

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

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

Începând cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, 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 constructibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori **ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei** pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2005 - 2006, potrivit căruia:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”,

iar, potrivit art. 147¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operatiunea este sau nu scutită de TVA.

De asemenea, contrar sustinerilor contribuabililor, se retine ca:

- **până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, orice tranzactie cu clădiri si terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă;**

- după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de constructii si terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu exceptia vânzărilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare; in speta persoanele fizice **X** se încadrează in exceptia mentionata, avand in vedere ca obiectul tranzactiilor efectuate il constituie numai constructiile noi.

a - Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a constructiilor noi:

Desi **contribuabilii nu contesta acest aspect**, trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora (constructiile noi), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

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

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in perioada 01.01.2005 - 20.12.2007, persoanele fizice **X** (34%) **si X** (34%) au realizat urmatoarele tranzactii cu constructii noi, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2005 au incheiat un contract de vanzare-cumparare care a fost tratat de organele de inspectie fiscala ca fiind ocazional, intrucat a fost efectuata doar o tranzactie in valoare totala de x lei;

2. - in anul 2006 au incheiat un antecontract de vanzare-cumparare in suma de x lei, pentru un apartament ce a fost vandut ulterior in anul 2007;

3. - in anul 2007 a incheiat un numar de 7 antecontracte de vanzare-cumparare si un numar de 13 contracte de vanzare-cumparare pentru suma de x lei.

La data de 30.04.2007 prin inregistrarea unei cifre de afaceri in suma de x lei s-a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. 1 din Codul fiscal.

Din totalul sumei de x lei obtinuta in anul 2007, veniturile obtinute dupa data de 01.06.2007 sunt in valoare de x lei.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale (*in speta, tranzacția de vânzare-cumpărare efectuată în anul 2005 a fost considerată de către organele de inspecție fiscală drept ocazională, aceasta fiind singura efectuată în anul respectiv*), 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**, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2005-2009 de către contestatari, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 14 construcții noi (1 în anul 2005 și 13 în perioada 2006 - 2007), rezultă că **acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității ca persoane impozabile.

b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului Comercial Român, Codului civil și Codului Familiei, precizăm ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de construcții noi), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții noi, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabililor, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă ca persoanele fizice **X** au făcut o veritabilă profesiune din vânzarea de construcții noi, în perioada 2006 - 2009 realizând nu mai puțin de 13 de tranzacții de vânzare, la care se adaugă cele de cumpărare a terenurilor și de construire a imobilelor.

Mai mult, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial și/sau Codului Civil, în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reincadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform cărora "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."

c. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat calculul TVA la fiecare persoana fizica, parte in raportul obligational:

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscală la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (*dispozitii care nu instituie norme fiscale, nu reprezinta decat instructiuni privind completarea unui formular, astfel ca nu adauga si nici nu sunt contrare legii, in speta Legea nr. 571/2003*), cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscală încheiat la persoana fizică, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, judet/sector).

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoană fizică asociată, precum si cota de distribuire pentru fiecare:

- numele, initiala tatălui si prenumele;

- codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, judet/sector);

- cota de distribuire.

Se va considera asociere si cazul în care două persoane au realizat o operatiune sau o activitate economică impozabilă si nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfășurată."

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 125¹, art. 127 alin. 9 si 10 si art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, aplicabile incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 125¹. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:

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

"Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizatiei respective.

(10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

"Art. 152. - (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 stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Natională a României la data aderării si se rotunjesto la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)."

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Astfel ca, în situația în care coproprietarii sunt soț și soție, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Prin urmare, plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, și nu la nivelul fiecărui individ în parte, așa cum eronat au reținut contestatarii.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x:

- tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate, așa cum am subliniat anterior, de persoana fizică **X**, împreună cu soția sa, doamna **X**, motiv pentru care ambele persoane reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate;

- între cele două persoane nu există un contract de asociere, astfel ca organele de control au solicitat acestora să precizeze numele persoanei desemnate să reprezinte asocierea;

- în nota explicativă, anexă 1 la raportul de inspecție fiscală, se menționează expres că persoana desemnată să reprezinte asocierea este domnul **X**.

Prin urmare, cele două persoane (**X**) au constituit o asociere între persoane fizice, asociere ce nu da naștere unei persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratată ca o asociere în participatiune), pentru operațiunile din sfera TVA ale asocierii utilizându-se, în mod corect, calitatea de platitor a domnului **X**.

d. Referitor la posibilitatea deducerii TVA:

Având în vedere că **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**, respectiv înregistrată în scopuri de TVA, are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice și având în vedere faptul că persoanele fizice **X**, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-au înregistrat ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, contribuabilii sunt decăzuți din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoane impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, până la data de 01.01.2007, nu

exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. Începând cu 01.01.2007, legislatia în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzactiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decât cele construibile. Astfel, vânzările de constructii noi sau părți ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu mentiunea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul să-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adăugată pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constând în vânzarea de constructii noi realizate în anul 2007 de contribuabili sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, acestia având obligatia să colecteze si să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, întrucât printr-o interpretare *per a contrario* prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică, deoarece persoanele fizice **X** în anul 2007, **nu au avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** pentru achizitia de terenuri (constructia de imobile), **nefiind înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată**.

Mai mult, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este conditionată de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere, urmare a nerespectării de către persoanele fizice **X** a obligatiei de a se înregistra ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Totodata, contribuabilii recunosc ca nu au solicitat organelor teritoriale competente înregistrarea ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, si nu fac dovada ca au evidentiat taxa pe valoarea adăugată în jurnalele de vânzări, în decontul de taxa pe valoarea adăugată si ca au efectuat virarea acestei taxe către bugetul de stat potrivit prevederilor legale citate mai sus.

e - Referitor la faptul ca persoana neinregistrata voluntar in scop de TVA nu reprezinta subiect fiscal si nu intra automat in sfera de aplicabilitate a TVA:

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada incepand cu data de 01.01.2007:

„Art. 153 - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizează sau intentionează să realizeze o activitate economică ce implică operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.**”

iar, în ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă incepand cu data de 01.01.2007:

Codul fiscal:

„**Art. 152.** - (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).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din **valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic**, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, operațiunile rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), operațiunile scutite cu drept de deducere și cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor: (...)

(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."

Norme metodologice:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada 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 fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă."

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile începând cu data de 01.01.2007, contrar susținerilor contestatarilor, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri

declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, a reglementat situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, au dreptul/obligatia de a 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.**

Prin urmare, faptul că nu s-a înregistrat, în mod voluntar, în scopuri de TVA, nu înseamnă că persoana fizică în cauză nu reprezintă subiect fiscal, respectiv că nu datorează TVA, legiuitorul stipulând în mod expres modalitatea de soluționare a acestei spețe.

f - Referitor la competența organelor de inspecție fiscală de a efectua verificarea în cauză, precizăm că, așa cum am arătat anterior, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritățile fiscale pot reincadra tranzacțiile efectuate de contribuabili pentru a reflecta conținutul economic al acestora sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, iar, în temeiul art. 6, art. 7 și art. 17 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Art. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

"Art. 7 - (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(...) (4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege."

"Art. 17 - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal** sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, **contribuabilul**, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.**

(3) **Statul este reprezentat de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate cu personalitate juridică.**"

Or, așa cum am arătat anterior, persoanele fizice **X** au desfășurat tranzacții având caracter de continuitate, cu construcții noi în perioada 2006 - 2007, pentru care aveau obligația de a se înregistra ca platitori de TVA.

Prin urmare, cu privire la aceste tranzacții, atât AFP Sector 6, în calitate de reprezentant al statului, cât și cei doi contribuabili sunt subiecte ale raportului juridic fiscal.

g - Referitor la faptul ca taxa pe valoarea adăugată a fost aplicată la sumele brute efectiv încasate:

Conform dispozițiilor art. 1303 din Codul civil:

"**Art. 1303.** - Pretul vânzării trebuie să fie serios și determinat de părți."

Potrivit doctrinei juridice cerințele referitoare la pretul contractului sunt doar acelea ca pretul să fie fixat în bani, determinat sau determinabil, sincer și serios. De asemenea, trebuie să fie real, adică să existe efectiv și să se plătească de către cumpărător. Astfel, pretul este real dacă el este sincer și serios.

Cu privire la modalitatea de interpretare a componentei pretului unui contract de vânzare-cumpărare a unui bun imobil, prin adresa nr. x, Direcția de legislație în domeniul TVA a comunicat următoarele:

"În situația în care în contractul încheiat între părți sau printr-un act adițional la contract, nu se menționează în mod expres că pretul include TVA, se prezuma că pretul nu include TVA, cuantumul taxei determinându-se prin aplicarea cotei de TVA la pretul prin contract."

Mai mult, potrivit dispozițiilor art. 137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în cursul anului 2006:

"(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni."

De asemenea, la pct. 23 (1) din HG nr. 44/2004, se stipulează următoarele:

"23. (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 pretul de vânzare include și taxa. De regulă pretul 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 pretul include și taxa".

Prin urmare, se constată că intenția legiuitorului a fost aceea de a considera că pretul include taxa pe valoarea adăugată numai în cazul în care s-a stipulat expres acest lucru.

Or, în niciunul dintre contractele de vânzare-cumpărare care au făcut obiectul inspecției fiscale nu se menționează că pretul include taxa pe valoarea adăugată, fapt reținut și de contestații în contestația formulată, singurele precizări fiind:

de ex:

- "pretul vânzării este de x euro, echivalentul a x lei (...)".

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele privind jurisprudența Curții Europene de Justiție, respectiv Cazul C-317/94 Elida Gibbs, având în vedere următoarele considerente:

- în cauza C-317/94 Elida Gibbs, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în sensul că „în conformitate cu principiul neutralității TVA, administrația fiscală nu poate percepe un quantum superior celui plătit de consumatorul final“;

- se reține că interpretarea general valabilă în situația în care un contract valabil încheiat presupune operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este aceea că taxa reprezintă un element al pretului;

- instanța europeană nu face nicio precizare cu privire la includerea sau neinclusiunea acesteia în pretul contractat.

- interpretarea problemei depinde de o serie de factori externi, reglementați în mod expres de legislația specifică în materia TVA, respectiv de dispozițiile pct. 23 (1) din HG nr. 44/2004, potrivit cărora pretul include taxa pe valoarea adăugată numai în cazul în care s-a stipulat expres acest lucru.

h - Referitor la faptul că prin neînregistrarea ca platitori de TVA nu a obținut niciun beneficiu:

Această motivație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, căci vreme în vreme statul a fost prejudiciat prin neînregistrarea acestora în scopuri de TVA prin necolectarea TVA de la cumpărători.

Mai mult, conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală, toate tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice **X** în anul 2007 au fost încheiate numai cu cumpărători - persoane fizice, care nu au avut calitatea de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

De altfel, prin neînregistrarea în scopuri de TVA, contribuabilii nu au achitat în termenul legal taxa pe valoarea adăugată datorată, folosindu-se în acest sens de sume de bani necuvenite.

i - Referitor la faptul că vânzătorul nu are obligații declarative, respectiv că statul nu are dreptul de a încasa TVA de vânzător, conform art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, persoana obligată la plată este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri taxabile, respectiv persoanele fizice care realizează venituri din tranzacții imobiliare efectuate cu caracter de continuitate și în scop

comercial, cu terenuri construibile si constructii noi, si care aveau obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, in conditiile prevazute la art. 152 din Codul fiscal.

j. Referitor la faptul ca pana la data de 01.01.2010 persoanele fizice nu erau impozabile, neexistand norme care sa explicitizeze situatiile:

Aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat faptul ca orice activitate economica este supusa taxarii este reglementat de legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Astfel, in perioada iunie 2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiuni de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Incepand cu data de 01.01.2007 (data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana), Codul fiscal a suferit o serie de modificari in ceea ce priveste regimul juridic al acestor operatiuni, livrarea de constructii si terenuri fiind scutita de la plata TVA, **exceptie facand livrarea de constructii noi** si de terenuri construibile (art. 141 alin. 2 lit f din Codul fiscal).

Trebuie precizat faptul ca, inca de la aparitia Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata (in vigoare de la data de 01.06.2002), si pana la publicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare de la data de 01.01.2004), legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Aceste elemente fiind importante in analiza regimului fiscal al TVA in cadrul tranzactiilor imobiliare efectuate de catre persoanele fizice.

Asadar, legiuitorul a definit persoana impozabila ca fiind orice persoana care efectueaza de o maniera independenta activitati economice oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati. In ceea ce priveste activitatile economice, acestea cuprind printre altele si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice **realizeaza activitate economica**, in sensul TVA, in cazul construirii de bunuri imobile, in vederea vanzarii (inca de la momentul angajarii costurilor si/sau efectuarii investitiilor pregatitoare), precum si in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii in scopul vanzarii. Livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate numai daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic (pct. 3 alin. 5 din normele metodologice dat in aplicarea normelor art. 127 din Codul fiscal). Or, in speta, asa cum deja a fost aratat, in perioada 2006 - 2007, contribuabilii au incheiat un numar de **14 contracte de vanzare-cumparare de constructii noi**.

Prin urmare, statul, prin organele sale fiscale, respectiv AFP Sector 6, este indreptatit sa solicite contribuabililor plata TVA aferenta veniturilor cu caracter de continuitate obtinute din vanzarea constructiilor noi, in interiorul termenului legal

de prescriptie, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

k - Referitor la sustinerea contribuabililor potrivit careia este nelegala incadrarea in a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal:

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia de mai sus, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarii nu fac dovada ca le-au respectat.

De altfel, se retine ca normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **nu** adauga la lege, ci vin sa expliciteze textul legii, contrar sustinerilor contestatarilor.

l - Referitor la criticile aduse cu privire la neconstitutionalitatea unor articole din Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a unor puncte din Normele metodologice de aplicare a acestei legi:

Trebuie subliniat ca invocarea neconstitutionalitatii unor articole din actele normative excede prevederilor Titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la aceasta.

In ceea ce priveste nelegalitatea dispozitiilor Codului fiscal, se retine ca Titlul VI Cod fiscal "Taxa pe valoarea adaugata" reprezinta transpunerea Directivei europene a 6-a.

m - Referitor la invocarea dispozitiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la impozitul pe venit:

Se retine ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, **exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interfereaza**. Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in timp ce taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din acelasi act normativ.

Astfel, in mod eronat contestatarii invoca in sustinerea contestatiei prevederi legale referitoare la impozitul pe pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, confundand tratamentul fiscal aplicabil in cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil in cazul taxei pe valoarea adaugata aferenta livrarii de constructii noi.

n - Referitor la modalitatea de desfasurare a controlului si la constatările din Raportul de inspectie fiscala nr. x:

Conform dispozitiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevăzută la art. 43

alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu. "

Se retine ca elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (*in speta a deciziei de impunere contestata, raportul de inspectie fiscala nefiind un act susceptibil a fi contestat, intrucat prin acesta nu se stabileste si nici nu se individualizeaza creanta fiscala*) sunt expres si limitativ prevazute de lege.

Prin urmare, argumentele privind "ilegalitatea inspectiei fiscale" si privind nerespectarea drepturilor contribuabililor pe durata desfasurarii controlului nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei si nu sunt de natura sa modifice constatarile organului fiscal cu privire la taxa pe valoarea adaugata datorata de contribuabili.

o - Referitor la invocarea Sentintei Tribunalului Dolj nr. x in dosarul nr.

x:

Trebuie subliniat ca sentintele instantelor nu reprezinta izvoare de drept, organul de solutionare a contestatiilor avand obligatia de a tine cont in solutia ce urmeaza a o pronunta, de reglementarile legale in vigoare si nu de anumite cutume (practici/interpretari ale instantelor nationale de judecata).

Prin urmare, Sentinta Tribunalului Dolj nr. x invocata nu constituie izvor de drept, aceasta avand forta juridica obligatorie numai pentru cauza pentru care a fost pronuntata si fată de părțile si ceilalti participanti din acel proces.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2 Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de x

lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contribuabilii nu au depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, s-au stabilit majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei.

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

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor 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 scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca se datoreaza si suma de x lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei si în temeiul art. 11 alin. (1), art. 125¹, art. 126, art. 127, art.128 alin.(1) si alin.(2), art.141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. 1, art. 153, art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23 (1), pct. 56 alin.(1) din HG nr. 44/2004, art. 1303 din Codul civil, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie (Cazul C-317/94 Elida Gibbs), art. 6, art. 7, art. 17, art. 46, art. 119, art. 120, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare, actualizat la data prezentei

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoanele fizice **X** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

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