



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 2162/691/19.08.2014
privind soluționarea contestației formulate de **dl. X**
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
nr.X/05.05.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 prin adresa nr.X/05.05.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/05.05.2014, asupra contestației formulate prin avocat de **dl. X**, CNP X, CIF ROX, cu domiciliul în X, str.X, nr.X, ap. X, jud. X și cu domiciliul procedural ales în X str.X, nr.X, ap. X, jud. X.

DI. X contestă 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.X/21.02.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014 pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 04.03.2014 (adresa nr.X/26.02.2014 anexată la dosarul cauzei) și data depunerii contestației prin poștă - 04.04.2014, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. X/08.04.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Contestația este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal avocat X, care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original nr. X/01.04.2014.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. DI. X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/21.02.2014, a Raportului de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014 și a actelor anexe pe care le consideră netemeinice și nelegale, solicitând să se dispună admiterea contestației și anularea în tot a actelor atacate.

1. Starea de fapt

Contestatorul arată că prin raportul de inspecție fiscală s-a stabilit calitatea sa de persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA ca urmare a perfectării unor tranzacții imobiliare în perioada 2008-2009, fiindu-i atribuit codul de înregistrare fiscală: RO X, constatându-se în sarcina sa următoarele creanțe fiscale: X lei TVA, X lei dobânzi/majorări de întârziere și X lei penalități de întârziere.

Astfel, contestatorul arată că în cadrul raportului de inspecție fiscală s-a reținut faptul că a efectuat prima tranzacție imobiliară la data de 05.11.2008 în valoare de X lei, aceasta fiind considerată ocazională, conform titlului VI pct. 68 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

De asemenea, arată că, ulterior, în data de 18.12.2008 se reține faptul că a efectuat a doua tranzacție imobiliară în valoare de X lei, data de la care, în opinia organelor fiscale emitente ale actelor atacate trebuia să se înregistreze ca persoană fizică plătitoare de TVA, considerând că de la acel moment datorează TVA pentru toate tranzacțiile imobiliare ce au urmat, asimilând toate contractele de vânzare cumpărare, chiar dacă, în cazul de față a încheiat și un contract de schimb imobile, respectiv contractul nr.X/27.03.2009 autentificat la BNP X, în cazul căruia nu a încasat nici o sumă de bani, ci din contra a achitat o sultă în valoare de X euro, astfel că nu exista nici un motiv să se calculeze un TVA fantasmagoric raportat la suma de X lei.

Astfel, solicită a se avea în vedere faptul că prețul contractului de schimb reprezintă doar diferența de valoare dintre cele două imobile supuse schimbului, diferența care în cadrul acestui contract s-a stabilit a fi X euro, sumă pe care a achitat-o către X, precizând că în aceste condiții s-a stabilit că datorează TVA pe o altă sumă care nu reprezintă prețul contractului.

Contestatorul precizează și faptul că la deducerea TVA nu s-a ținut cont de promisiunea de vânzare cumpărare încheiată cu S.C. X S.R.L. căreia i-a achitat suma de X euro cu titlul de preț total al cotei de $\frac{1}{2}$ din imobilul situat în X, str. X, nr. X, X, în condițiile în care prețul include TVA, iar societatea vânzătoare este plătitoare de TVA, dovada fiind CIF-ul acesteia: RO X.

Astfel, solicită a se avea în vedere, faptul că nu se poate impune plata TVA pe perioada anterioară datei de 01.01.2010, iar în situația în care nu poate fi împărțit acest punct de vedere, solicită să se dispună recalcularea TVA raportat la starea de fapt mai sus descrisă.

2. Considerentele pentru care apreciază că se poate impune plata TVA decât începând cu 01.01.2010

2.1. Contestatorul susține că Legea nr. 571/2003 (Codul Fiscal) nu a reglementat expres până la 01.01.2010 obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal de a plăti TVA-ul aferent acestor operațiuni, menționând că prin OUG 109/2009 s-a introdus art 127¹: „Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”

Contestatorul, apreciază că ICCJ s-a pronunțat în acest sens prin decizia 4349/2011 și a avut în vedere și schimbarea adusă de HG 1620/2009 la Norme (care introduce o nouă normă 3.1, cea veche devenind 3.7 de la 01.01.2010), în sensul că

aliniază legislația românească (chiar dacă este impropriu ca Norma să modifice Legea) la cea europeană prin clarificarea expresiei „orice tip de tranzacții”:

În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se refera la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

2.2. Contestatorul susține că un alt element este cel legat de principiul certitudinii impunerii și face trimitere la principiul „in dubio contra fiscum”.

Contestatorul arată că instanța supremă a luat în considerare adresele oficiale ale ANAF nr. X/23.01.2008 - către UNNPR, X/31.03.2010 și X/03.05.2010, respectiv : "sunt susceptibile unor interpretări neclare, care împiedică contribuabilii să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale". Astfel, în interpretarea instanței, argumentul „nu exista concordanță cu principiul certitudinii impunerii coroborat cu principiul statului de drept și egalității în fața legii” se bazează pe „viziunea incoerentă și inconsecventă” a ANAF asupra aspectelor de ordin fiscal efectuate înainte de 2008.

Contestatorul menționează că ICCJ a statuat irevocabil că Autoritatea Fiscală a recunoscut faptul că anterior anului 2008 nicio persoană fizică din România nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA pentru tranzacții imobiliare.

În aceste condiții, susține că ANAF nu putea efectua astfel de controale pentru că nu avea legislație secundară care să-i permită acest lucru, Ordinul nr.1415/2009 introducând atât raportul de inspecție fiscală, cât și decizia de impunere la persoane fizice, iar Ordinul nr. 1786/24.04.2010 a permis ANAF înregistrarea din oficiu.

2.3. De asemenea, contestatorul susține că un alt considerent care nu trebuie neglijat constă în faptul că, până la apariția noului Cod civil, patrimoniul de afecțiune nu era clar definit, tranzacțiile imobiliare nefiind tratate de vechiul Cod civil ca fapte de comerț. Trecerea de la vechiul Cod civil la noul Cod civil lărgiște aspectul comercial al tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, în sensul unei activități economice, mai aproape de legislația fiscală europeană. În aceste condiții, abia după intrarea în vigoare a Codului civil se poate vorbi de obligații fiscale legate de patrimoniul de afecțiune, așa cum de fapt OUG nr.125/2011 la art. 48 inclusiv la normele metodologice le-a și modificat.

Contestatorul arată că în decizia antemenționată, ICCJ interpretează corect calitatea de persoană fizică și nu de comerciant/persoană taxabilă, aceasta neîndeplinind acte de comerț din cele reglementate de art. 3 Cod Comercial, pentru care există obligația de plată a TVA înainte de 2010.

De asemenea, contestatorul arată că este important de notat, câteva caracteristici ale OUG 44/2008 care afectează reîncadrarea unei activități din patrimoniul personal în cel comercial al persoanei, acțiune nereglementată în România de Codul fiscal, respectiv de noul Cod civil în 2011. În primul rând, art 5 al OUG 44/2008 prevede obligația oricăror persoane fizice autorizate, întreprinderilor individuale și întreprinderilor familiale să lucreze conform legii, apoi art. 6 prevede că orice activitate economică desfășurată permanent ocazional sau temporar în România de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale trebuie să fie înregistrată și autorizată. Legea non-fiscală are mecanismele prin care să prevadă caracterul economic al unei activități, dar abia după modificările Codului civil. Cel mai important aspect nereglementat este cel al "entității - persoană fizică plătitoare de TVA" care NU se regăsește în legislația românească. Modificările

Codului civil cu aplicabilitate din 2011, respectiv cele fiscale prin OUG 125/2011, în urma cărora dispăre noțiunea de comerciant, persoană fizică rămânând obligată pentru activitățile economice, cu mecanismele de protejare a patrimoniului de afectare, trebuie să clarifice noțiunea de activitate economică, respectiv rolul art. 77¹ comparat cu art. 46 Cod fiscal.

2.4. Totodată, contestatorul precizează că notarii publici au încadrat toate tranzacțiile conform art. 77¹, respectiv ca fiind civile.

Contestatorul susține că atâta vreme cât la art. 127 alin.(1) și (2) CF nu sunt prevăzute specific vânzările din patrimoniul personal, o persoană fizică nu putea fi încadrată ca taxabilă pentru plata TVA (impozabilă) pentru aceste tranzacții și nici verificată de ANAF !!!!.

În opinia contestatorului persoana fizică nu depune declarații de impunere pentru veniturile din vânzările proprietăților imobiliare și nu are obligații legate de prezentarea acestor documente unui control fiscal, pentru că nu i se aplică controlul fiscal.

Contestatorul menționează că vânzarea de imobile nu este descrisă ca activitate economică independentă, iar obligativitatea plății TVA conform art.127 CF nu încadrează această activitate la cele ale căror specific necesită o declarație de impunere. Rezultatul firesc este că nu există baza taxabilă (impozabilă) cu privire la TVA, deci procedural, ANAF nu se mai află în situația art. 23 alin.(1) CPF în privința dreptului de control fiscal, până la impunerea din oficiu.

Contestatorul precizează că „ Ne aflăm în prezența abuzului de drept și, corelativ, a răspunderii pe care o atrage, pentru că sunt îndeplinite simultan condițiile de nesocotire a scopului economic și a celui social, pentru care a fost recunoscut dreptul fiscal al ANAF de a controla patrimoniul personal.”

De asemenea, menționează că activitatea economică independentă (sau prestată de o manieră independentă) este definită la art. 46 Cod fiscal și nu include vânzările de imobile ca venituri comerciale. Procedural, ANAF și-a stabilit dreptul fiscal de control ilegal, pentru că persoana fizică care tranzacționează imobile este contribuabil, dar nu este subiect fiscal cu privire la impozitul pe venit (notarul este, conform declarației 208) și nu poate fi legal încadrată ca subiect fiscal într-un cadru legal care să permită ANAF un control fiscal al TVA, fără o reîncadrare din tranzacție impozitată în baza art.77¹ CF, nepurtătoare de TVA, în tranzacție impozitată în baza art. 46 CF, care poate fi purtătoare de TVA, sau fără a fi întâi impus din oficiu.

2.5. Contestatorul consemnează că tocmai aceste puncte ale ICCJ, care diferențiază tranzacțiile civile față de cele comerciale sunt de apreciat în Decizia 4349/2011, linia de demarcație fiind de un înalt profesionalism fiscal.

Astfel, contestatorul susține că persoanele fizice supuse tranzacționării sub jurisdicția Codului civil nu au obligația să depună nicio declarație sau să țină vreo evidență fiscală sau contabilă. Alt impozit decât cel pe venit nu se plătește la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, prevăzut de art.77¹ Cod Fiscal. Tocmai din acest motiv impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, prevăzut de art. 77¹ Cod Fiscal, este aplicat unei tranzacții încadrate de Codul civil și este calculat, colectat și declarat de notari, înainte de autentificarea actului, aceștia având obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor pe venit conform art 93 CF, persoanele fizice fiind beneficiari de venituri.

În concluzie, contestatorul susține faptul că dacă tranzacția este neimpozabilă din punct de vedere al impozitului pe venit, atunci nici contribuabilul nu poate fi persoană taxabilă (impozabilă) pentru TVA.

2.6. Mai mult, contestatorul precizează că trebuie avută în vedere lipsa de previzibilitate a normei de drept apărute în 2010 pentru situațiile desfășurate înainte de

apariția acesteia; astfel nu se poate caracteriza norma legală ca fiind clară și previzibilă. Principiul legalității presupune, de asemenea, existența unor norme de drept intern suficient de accesibile, precise și previzibile în aplicarea lor, astfel cum reiese și din jurisprudența constantă a Curții Europene a Drepturilor Omului (Hotărârea din 5 ianuarie 2000 în Cauza Beyeler contra Italiei, Hotărârea din 23 noiembrie 2000 în Cauza Ex-Regele Greciei și alții contra Greciei, Hotărârea din 8 iulie 2008 în Cauza Fener Rum Patrikligi contra Turciei).

Astfel, în momentul realizării veniturilor din tranzacții imobiliare, vânzătorul trebuie să cunoască faptul că, pe lângă impozitul care se reține de către notarul public el datorează și TVA, și în consecință să aplice TVA-ul prețului cu care dorește să vândă.

Astfel, în situația în care o persoană se declară plătitoare de TVA, aspect pe care contestatorul susține că nu l-a putut întreprinde întrucât nu existau norme în acest sens, adaugă TVA-ul prețului bunului respectiv de la momentul la care a devenit plătitor, or în situația în care ar fi putut prevedea că în anul 2010 vor apărea norme care să impună înregistrarea "opre legis" sau "din oficiu" ca și plătitor de TVA, ar fi aplicat TVA-ul prețului vânzării, colectând astfel TVA-ul pentru Statul Roman.

Pentru aceste considerente, contestatorul apreciază că se impune admiterea constestației așa cum a fost formulată.

Argumentația juridică : art. 205-216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Contestatorul consemnează că a anexat la contestația formulată următoarele documente:

1. Copie CI seria X nr. X,
2. Adresa de comunicare a deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală,
3. Decizia de impunere nr. X/21.02.2014,
4. RIF nr. X/20.02.2014, cu anexele 2 și 3,
5. Contract de vânzare cumpărare autentificat de BNP X nr. X/05.11.2008,
6. Contract de vânzare cumpărare autentificat de BNP X nr. X/18.12.2008,
7. Promisiunea bilaterală de vânzare cumpărare încheiată în data de 14.03.2009 cu X S.R.L.,
8. Contract de schimb imobiliar nr. X/27.03.2009 încheiat la BP X,
9. Contract de vânzare cumpărare autentificat de BNP X nr. X/16.06.2009,
10. Contract de vânzare cumpărare autentificat de BNP X nr. X/29.06.2009.

La contestație se află anexată și împuternicirea avocațială în original.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/21.02.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.02.2014 s-a stabilit suma totală de X lei reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/20.02.2014, s-a solicitat de la A.J.F.P. Timiș lista nominală a beneficiarilor de venit, conform Declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depusă de către notarii publici în perioada 01.01.2008-31.12.2012.

Conform listei nominale a beneficiarilor de venit (anexa nr.1), emisă de A.J.F.P. Timiș ca urmare a declarației informative privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), depusă de către notarii publici , s-a

efectuat un control inopinat, pentru stabilirea stării de fapt fiscale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor obținute din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal de către persoana fizică X, CNP X, cu domiciliul în localitatea X, str. X, nr.X, județul X.

Prin procesul verbal nr.X/23.09.2013, s-a constatat că dl. X a desfășurat activități economice și a obținut venituri cu caracter de continuitate din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusă efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată.

Obiectivul inspecției fiscale: verificarea respectării prevederilor legale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal efectuate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Perioada supusă verificării: 01.01.2008-31.12.2012.

Stabilirea calității de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA

La solicitarea organelor de inspecție fiscală dl. X nu a prezentat contractele de vânzare-cumpărare autentificate de către notarii publici și declarate de aceștia prin Declarația informativă privind veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 (anexa nr.1).

În baza contractelor de vânzare-cumpărare transmise de către notarii publici la solicitarea organelor de inspecție fiscală, s-a întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate de dl. X în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 (anexa nr.2).

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare privind bunurile imobile tranzacționate organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul verificat realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, conform următoarelor prevederi legale:

-art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind: "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".

-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 liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

-titlul VI, pct.3 alin.(1) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "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. "

-titlul VI , pct.68 alin.(2) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "În sensul alin. (1) lit. a) și b), livrările de bunuri și prestările de servicii sunt considerate ocazionale dacă sunt realizate o singură dată în cursul unui an."

-art. 128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: "Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

Organele de inspecție fiscală consemnează că locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit. c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: "Se consideră a fi locul livrării de bunuri: ... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând spațiu comercial X, apartamente, birou nr. X și terenuri construibile (terenuri intravilane) este impozabilă în România încadrându-se în prevederile art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: " 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)".

Prin adresa nr.X/17.09.2013 (anexa nr.5), organele de inspecție fiscală au solicitat Primăriei Municipiului X copii după următoarele documente:

- autorizația de construire și procesul verbal de recepție finală eliberate pentru imobilul reprezentând birou nr. X situat în X, str. X, nr. X;
- autorizația de construire nr.X/29.05.2008 și procesul verbal de recepție finală eliberate pentru imobilul situat în X, str. X, nr. X.

Prin adresa înregistrată la AJFP Timiș sub nr.X/29.11.2013, respectiv la IF sub nr.X/19.12.2013, s-au transmis copii după următoarele documente:

- autorizația de construire nr.X/12.11.2007 și procesul verbal de recepție finală nr. X/05.01.2008 eliberate pentru imobilul reprezentând birou nr. X situat în X, str. X, nr. X;
- autorizația de construire nr. X/29.05.2008 și procesul verbal de recepție finală nr.X din data de 26.06.2008 eliberate pentru imobilul situat în X, str. X, nr. X.

În anul 2008, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca dl. X a încheiat 2 (doua) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, reprezentând vânzarea unui spațiu comercial și a unui teren intravilan (teren construibil), contribuabilul verificat depășind plafonul de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Prima tranzacție efectuată în anul 2008 de către d-nul X a fost în data de 05.11.2008, fiind în valoare de X lei, fiind considerată ocazională conform titlului VI pct.68 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, începând cu a doua tranzacție efectuată (teren construibil), în valoare de X lei, respectiv în data de 18.12.2008, contribuabilul verificat avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, așa cum este prevăzut la titlul VI, pct.3 alin.5 din

H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: " 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", coroborat cu pct.62 alin (2) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal în care se precizează: „în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 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 la care a fost înregistrată".

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală consemnează că în anul 2008 contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de construcții noi (spațiu comercial) și a unui teren construibil (teren intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: "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.

În sensul prezentului articol ,se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structura fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării".

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că aspectele menționate mai sus sunt reglementate de următoarele prevederi legale:

-art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal: " 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)";

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "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";

-titlul VI, pct.62 alin. (2) din H.G.nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: " 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 taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa 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 taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

-art. 152 alin.(2) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal " 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 care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe 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."

-art. 152 alin.(7) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal: "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."

-art. 153 alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal: " 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:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici";

-art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: " Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: 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.

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

Stabilirea bazei de impozitare și calculul taxei pe valoarea adăugată, cu prezentarea motivului de fapt și a temeiului de drept

În anul 2009 persoana fizică X în calitate de proprietar unic a încheiat 6 (șase) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 5 sunt operațiuni

impozabile reprezentând livrări de construcții noi (apartamente, birou) și a unui teren intravilan (teren construibil) în valoare de X lei, iar 1 (unu) reprezintă construcție veche (spațiu de înfrumusețare).

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.X autentificat în data de 16.06.2009, dl. X vinde apartamentul nr.1 (spațiu de înfrumusețare) situat în X, str. X, nr. X, Bl. X. Din acest contract reiese faptul ca imobilul a fost dobândit de dl. X prin contractul de schimb imobiliar nr.X/27.03.2009, iar din acest contract reiese faptul ca imobilul de mai sus a fost dobândit de către vânzător prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/11.05.2005.

Având în vedere cele menționate mai sus, imobilul tranzactionat se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă: livrarea de către orice persoana a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren".

Pentru vânzarea apartamentelor nr.X (schimb imobiliar), X și X situate în X, str. X nr. X, a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție nr. X/29.05.2008 și procesul verbal de recepție finală nr.1 din data de 26.06.2008.

În consecință, imobilele tranzactionate, respectiv apartamentele nr.X (schimb imobiliar), X și X sunt construcții noi, iar vânzarea acestora este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

Pentru vânzarea biroului nr. X situat în X, str. X, nr. X a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție nr. X/12.11.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/05.01.2008.

În consecință, imobilul tranzactionat, respectiv biroul nr. X este construcție nouă, iar vânzarea acestuia este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

În **anii 2010, 2011 și 2012**, organele de inspecție fiscală consemnează că, contribuabilul nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X a efectuat un număr de 8 (opt) tranzacții imobiliare în valoare totală de X lei, din care 2 (două) tranzacții imobiliare nu sunt taxabile, iar 6 (șase) tranzacții imobiliare în valoare de X lei reprezentând vânzări de construcții noi (apartamente, birou) și terenuri intravilane (terenuri construibile) sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 18.12.2008, având în vedere faptul că cifra de afaceri depășește plafonul de scutire TVA.

Deoarece în contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada cand nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 18.12.2008-31.12.2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada 18.12.2008 - 31.12.2012 dl. X a efectuat 6 tranzacții imobiliare reprezentând vânzare apartamente, birou nr. X (construcții noi) și terenuri construibile (terenuri intravilane) în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, conform următoarelor prevederi legale:

- art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare: " baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: 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 a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni";

- art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "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."

- decizia nr. 2/12.04.2011: "în interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, 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) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [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, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;".

De asemenea, organele de inspecție fiscală arată că locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil este în România, așa cum prevede art. 132 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: " Se consideră a fi locul livrării de bunuri: ... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate ."

Pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, respectiv la data încheierii contractului de vânzare -cumpărare așa cum prevede art.134 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de X lei stabilindu-se o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei. Modul de determinare a TVA-ului este prezentat în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor și dobânzilor de întârziere aferente diferenței de TVA de plată (X lei), acestea fiind în sumă de X lei, calculate de la data de 27.01.2009 până la data de 17.02.2014, conform prevederilor Legii nr.210/2005; art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, au fost calculate penalități de întârziere în cotă de 15% pentru obligații fiscale principale nestinse (X lei), conform art 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei, deoarece de la data de 01.07.2010 până la data de 17.02.2014 s-au scurs X de zile. Situația în detaliu este prezentată în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală menționează și faptul că, pentru anul 2008, perioada fiscală este trimestrul calendaristic, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru anul 2009 perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(1) ale aceleași legi.

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

Referitor la suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică X datorează taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare efectuate, constând în vânzarea unor bunuri imobile, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra în scopuri de taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: 01.01.2008 -31.12.2012

În fapt, în baza contractelor de vânzare-cumpărare transmise de către notarii publici la solicitarea organelor de inspecție fiscală, s-a întocmit situația privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică X, în perioada 01.01.2008 - 31.12.2012.

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare privind bunurile imobile tranzacționate de persoana fizică X, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul verificat realizează de o manieră independentă activități economice constând în livrări de bunuri imobile din patrimoniul personal, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă, conform prevederilor art.127 alin.(1), alin.(2), art. 128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, titlul VI, pct.3 alin.(1), pct.68 alin.(2) din H.G.nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând spațiu comercial X, apartamente, birou nr. X și terenuri construibile (terenuri intravilane) este impozabilă în România, încadrându-se în prevederile art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, locul livrării pentru bunurile imobile tranzacționate de către contribuabil fiind în România, așa cum prevede art.132 alin.(1) lit. c) din același act normativ.

Astfel, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014, *în anul 2008*, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X a încheiat 2 (două) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, reprezentând vânzarea unui spațiu comercial și a unui teren intravilan (teren construibil), contribuabilul verificat depășind plafonul de scutire TVA, realizând o cifra de afaceri superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Prima tranzacție efectuată în anul 2008 de către dl. X a fost în data de 05.11.2008, fiind în valoare de X lei, aceasta fiind considerată ocazională conform titlului VI pct.68 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, organele de inspecție fiscală consemnează că începând cu a doua tranzacție efectuată (teren construibil), în valoare de X lei, respectiv în data de 18.12.2008, contribuabilul verificat avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, așa

cum este prevăzut la titlul VI pct.3 alin.5 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesorii aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.62 alin (2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală consemnează că în anul 2008 contribuabilul realizează operațiuni impozabile, respectiv livrări de construcții noi (spațiu comercial) și a unui teren constructibil (teren intravilan) pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că aspectele de mai sus sunt reglementate de prevederile art.152 alin.(1), alin.(2), alin.(6), alin.(7), art. 153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, titlul VI pct.62 alin. (2) lit. a) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X în calitate de proprietar unic a încheiat 6 (șase) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 5 sunt operațiuni impozabile reprezentând livrări de construcții noi (apartamente, birou) și a unui teren intravilan (teren constructibil) în valoare de X lei, iar 1 (unu) reprezintă construcție veche (spațiu de înfrumusețare).

Organele de inspecție fiscală menționează că prin contractul de vânzare cumpărare nr.1679 autentificat în data de 16.06.2009, dl. X vinde apartamentul nr.X (spațiu de înfrumusețare) situat în X, str. X, nr.X, Bl. X.

Totodată, menționează că din acest contract reiese faptul ca imobilul a fost dobândit de dl. X prin contractul de schimb imobiliar nr.X/27.03.2009, iar din acest contract rezultă că imobilul de mai sus a fost dobândit de către vânzător prin contractul de vânzare cumpărare nr.X/11.05.2005.

Astfel că, imobilul tranzacționat se încadrează în categoria construcțiilor vechi și, în consecință, vânzarea acestuia nu este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru vânzarea apartamentelor nr.X (schimb imobiliar), X și X situate în X, str. X nr. X, organele de inspecție fiscală precizează că a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție nr. X/29.05.2008 și procesul verbal de recepție finală nr.X din data de 26.06.2008.

În consecință, imobilele tranzacționate, respectiv apartamentele nr.X (schimb imobiliar), X și X sunt construcții noi, iar vânzarea acestora este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

De asemenea, se precizează că pentru vânzarea biroului nr. X situat în X, str. X, nr. X a fost eliberată de către Primăria X autorizația de construcție nr. X/12.11.2007 și procesul verbal de recepție finală nr.X/05.01.2008.

În consecință, imobilul tranzacționat, respectiv biroul nr. X este construcție nouă, iar vânzarea acestuia este operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA.

În anii 2010, 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală consemnează că, contribuabilul nu a efectuat tranzacții imobiliare.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. X a efectuat un număr de 8 (opt) tranzacții imobiliare în valoare totală de X lei, din care 2 (două) tranzacții imobiliare nu sunt taxabile, iar 6 (șase) tranzacții imobiliare în valoare de X

lei reprezentând vânzări de construcții noi (apartamente, birou) și terenuri intravilane (terenuri construibile) sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, având obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 18.12.2008, având în vedere faptul că cifra de afaceri depășește plafonul de scutire TVA.

Deoarece în contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către X, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate de contribuabil în perioada cand nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, respectiv 18.12.2008-31.12.2012.

Astfel, în perioada 18.12.2008-31.12.2012 dl. X a efectuat 6 tranzacții imobiliare reprezentând vânzare apartamente, birou nr. X (construcții noi) și terenuri construibile (terenuri intravilane) în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată și la care s-a aplicat cota standard de 19%, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de X lei stabilindu-se o taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor și dobânzilor de întârziere aferente diferenței de TVA de plată (X lei), acestea fiind în sumă de X lei, calculate de la data de 27.01.2009 până la data de 17.02.2014, conform prevederilor Legii nr.210/2005; art.119 alin.(1) și art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, au fost calculate penalități de întârziere în cotă de 15% pentru obligații fiscale principale nestinse (X lei), conform art 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei, deoarece de la data de 01.07.2010 până la data de 17.02.2014 s-au scurs X de zile.

Organele de inspecție fiscală menționează și faptul că, pentru anul 2008, perioada fiscală este trimestrul calendaristic, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, iar pentru anul 2009 perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art.156¹ alin.(1) ale aceleași legi.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ 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 plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/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 operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului 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:

„(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.”

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 că 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, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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.

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.

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 153

(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:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

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 dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

Art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(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, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe 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.”

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:

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

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

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

De asemenea, art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare în perioada verificată) prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;
3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;
4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării”;

Astfel, se reține că vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.137

(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 contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Potrivit prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 140

(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 cotelor reduse.”

În speță, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014, se reține că în perioada verificată, persoana fizică X a realizat tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv vânzări de construcții noi și terenuri intravilane.

Tranzacțiile efectuate de către persoana fizică X constând în vânzarea de construcții noi și terenuri intravilane au caracter economic, aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Conform consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014, se reține că, în perioada 2008 - 2012, persoana fizică X a efectuat un număr de 8 tranzacții imobiliare în valoare totală de X lei, după cum urmează:

1. în anul 2008, a încheiat 2 (două) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, reprezentând vânzarea unui spațiu comercial și a unui teren intravilan (teren construibil), prima tranzacție efectuată (spațiu comercial) a fost în data de 05.11.2008 în valoare de X lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca ocazională, iar a doua tranzacție efectuată (teren construibil) a fost în data de 18.12.2008 în valoare de X lei.

2. În anul 2009, a încheiat 6 (șase) contracte de vânzare/cumpărare în valoare totală de X lei, din care 5 tranzacții reprezintă livrări de construcții noi (apartamente, birou) și a unui teren intravilan (teren construibil) în valoare de X lei, iar 1 (unu) reprezintă construcție veche (spațiu de înfrumusețare).

3. În anii 2010, 2011 și 2012, contribuabilul nu a efectuat tranzacții imobiliare.

Totodată, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală se reține că, începând cu a doua tranzacție efectuată (teren construibil) în valoare de X lei, respectiv în data de 18.12.2008, persoana fizică X avea obligația înregistrării în scopuri de TVA, având în vedere faptul că cifra de afaceri depășește plafonul de scutire TVA, prevăzut de la art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Din cele 8 (opt) tranzacții imobiliare efectuate de persoana fizică X, în valoare totală de X lei, 2 (două) tranzacții imobiliare nu sunt taxabile, iar 6 (șase) tranzacții imobiliare în valoare de X lei reprezentând vânzări de construcții noi (apartamente, birou) și terenuri intravilane (terenuri construibile) sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată.

Astfel, se reține că în perioada 18.12.2008 - 31.12.2012 dl. X a efectuat 6 tranzacții imobiliare reprezentând vânzare apartamente, birou nr. X (construcții noi) și terenuri construibile (terenuri intravilane) în valoare totală de X lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă contravalorii tranzacțiilor efectuate în sumă de X lei stabilindu-se o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei.

Față de susținerile contestatorului și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Motivația contestatorului precum că „Legea nr.571/2003 nu a reglementat expres până la data de 01.01.2010, obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal de a plăti TVA-ul aferent acestor operațiuni”, cu mențiunea că „prin OUG 109/2009 s-a introdus art.127¹”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederea că orice activitate economică este supusă taxării există în legislația românească încă de la implementarea TVA.

Practic, încă de la 1 iunie 2002, data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligația să plătească TVA.

Totodată, legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. În ce privește vânzarea ocazională de bunuri personale, acestea nu erau în sfera de TVA, la fel ca și în prezent. Legislația de la data aderării nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi și pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate, respectiv ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoană impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

În ceea ce privește definirea noțiunilor de activitate economică și persoane impozabile, în cuprinsul normelor date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regăsesc în plus față de reglementările existente și elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operațiunilor privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

De altfel, repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Or, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada verificată, persoana fizică a realizat tranzacții constând în vânzarea de construcții noi și terenuri intravilane, fapt necontestat de aceasta, ceea ce conduce la concluzia că operațiunile realizate nu sunt ocazionale, intenția sa de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri fiind evidentă.

Prin urmare, statul, prin organele sale fiscale, este îndreptățit să solicite contribuabililor plata TVA aferentă veniturilor cu caracter de continuitate obținute din vânzarea de construcții noi și terenuri intravilane (cazul în speță), în interiorul termenului legal de prescripție, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

În ceea ce privește afirmația contestatorului potrivit căreia până la apariția noului Cod Civil, patrimoniul de afecțiune nu era clar definit, tranzacțiile imobiliare nu au fost tratate de vechiul Cod Civil ca fapte de comerț și abia după intrarea în vigoare a Codului civil putem vorbi de obligații fiscale legate de patrimoniul de afecțiune, respectiv că persoana fizică nu are calitatea de comerciant/persoană taxabilă, aceasta neîndeplinind acte de comerț din cele enumerate de art.3 Cod Comercial, pentru care exista obligația de plată a TVA înainte de 2010 - aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că 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.

Mai mult, se reține că 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 reîncadreze 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, potrivit căroră: „ La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

coroborate cu cele ale art. 1 alin. (3), din același act normativ, conform căroră:
" 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."

Argumentul contestatorului cu privire la faptul că atâta vreme cât la art. 127 alin.(1) și (2) CF nu sunt prevăzute specific vânzările din patrimoniul personal, o

persoană fizică nu putea fi încadrată ca taxabilă pentru plata TVA pentru aceste tranzacții și nici verificată de ANAF, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică. Mai mult, începând cu data de 01.01.2007 se reține și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

Prin urmare, aceste prevederi constituie baza legală pentru a considera că „exploatarea” bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

În ceea ce privește 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 reîncadra 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

Subiectele raportului juridic fiscal

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr.215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală și unitățile sale subordonate cu personalitate juridică."

Or, în cauza analizată, persoana fizică X a desfășurat în perioada verificată, tranzacții imobiliare având caracter de continuitate, cu construcții noi și terenuri intravilane, pentru care avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA.

În sarcina sa a fost stabilită o obligație de plată, care nu a fost îndeplinită la termen, persoana fizică având calitatea de persoană impozabilă, subiect în cadrul unui raport juridic fiscal.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici afirmația contestatorului potrivit căreia persoana fizică care tranzacționează imobile nu poate fi

legal încadrată ca subiect fiscal într-un cadru legal care să permită ANAF un control fiscal al TVA, fără a fi întâi impus din oficiu, având în vedere considerente ce preced:

Potrivit prevederilor legale enunțate în prezenta decizie, 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, 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 taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, *au dreptul/obligația* 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 taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

Prin urmare, faptul ca o persoană fizică care tranzacționează imobile nu a fost înregistrată întâi din oficiu, în scopuri de TVA, nu înseamnă că aceasta nu reprezintă subiect fiscal, respectiv că nu datorează TVA, legiuitorul stipulând în mod expres modalitatea de soluționare a acestei spețe.

În subsidiar, de subliniat este și faptul că, potrivit dispozițiilor legale antecitate privind declararea ca platitor de TVA, obligația înregistrării în scopuri de TVA revine în întregime persoanelor impozabile, ceea ce nu exclude și dreptul organelor fiscale de a înregistra din oficiu persoanele care nu-și îndeplinesc această obligație.

Dacă s-ar admite că lipsa înregistrării din oficiu din partea organelor fiscale echivalează cu lipsa oricăror obligații în privința TVA pentru contestator, în situația în care legea fiscală conferă contribuabililor inițiativa înregistrării ca platitor de TVA, ar însemna că legea fiscală reglementează o obligație pur potestativă pentru contribuabili, ceea ce evident nu poate fi acceptat; dimpotrivă, procedura de înregistrare ca platitor de TVA are în vedere ipoteza contribuabilului diligent și de bună credință, căruia îi acordă prerogativa inițierii acestei proceduri.

Referitor la argumentele contestatorului cu privire la faptul că persoanele fizice supuse tranzacționării sub jurisdicția Codului civil nu au obligația să depună nicio declarație, respectiv că alt impozit decât cel pe venit nu se plătește la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, cu precizarea că tocmai din acest motiv impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, prevăzut de art.77¹ Cod Fiscal, este aplicat unei tranzacții încadrate de Codul civil și este calculat, colectat și declarat de notari, înainte de autentificarea actului, aceștia având obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor pe venit conform art. 93 Cod fiscal, persoanele fizice fiind beneficiari de venituri, precizăm următoarele:

Art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare, acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice având în vedere că aceasta, a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Mai mult, prin operațiunile pe care le-a desfășurat persoana fizică X a avut calitatea de persoană impozabilă din perspectiva TVA, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

În ceea ce privește argumentul contestatorului referitor la „lipsa de previzibilitate a normei de drept apărute în 2010 pentru situațiile desfășurate înainte de apariția acesteia” acesta nu poate fi reținut în soluționarea cauzei întrucât, așa cum rezultă din reținerile prezentei decizii acest principiu nu a fost încălcat.

Totodată, având în vedere cele anterior arătate, nu poate fi reținut în soluționarea cauzei nici invocarea principiului certitudinii impunerii cu trimitere la principiul „in dubio contra fiscum”.

În ceea ce privește afirmația contestatorului cu privire la faptul că la deducerea TVA nu s-a ținut cont de promisiunea de vânzare cumpărare încheiată cu S.C. X SRL, căreia i-a achitat suma de X euro cu titlul de preț total al cotei de ½ din imobilul situat în X, str. X, nr. X, X, în condițiile în care prețul include TVA, iar societatea vânzătoare este plătitoare de TVA - aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În primul rând, portiv constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că persoana fizică X, nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA, nu a întocmit și nu a depus deconturi de taxa pe valoarea adăugată în perioada 01.01.2008-31.12.2012.

Or, potrivit legislației în domeniul TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, *însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ*, care stipulează: „(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.”

În al doilea rând, o „promisiunea bilaterală de vânzare – cumpărare” nu transmite dreptul de proprietate cu toate atributele sale (posesia, folosința și dispoziția) a imobilului în cauză, mai mult, aceasta nu oferă nici garanția perfectării vre-unui contract de vânzare cumpărare.

De altfel, în Promisiunea de vânzare cumpărare, redactată și semnată în data de 14.03.2009, autentificată sub nr.X din data de 11.05.2011, încheiată între S.C. X

SRL și X, este precizat faptul că, în cazul în care una din părți refuză să se prezinte pentru autentificarea contractului definitiv de vânzare-cumpărare, cealaltă parte, dacă și-a îndeplinit propriile obligații, are și alegerea să se adreseze instanței judecătorești competente, pentru a obține o hotărâre care să țină loc de contract, sau să ceară restituirea sumelor plătite.

Referitor la susținerea contestatorului cu privire la faptul că nu există motiv să se calculeze TVA raportat la suma de X lei în cazul contractului nr. X/27.03.2009 (contract de schimb imobile) întrucât nu a încasat nici o sumă de bani, ci din contră a achitat o sultă „în valoare de **X euro**”, precizând că prețul contractului de schimb reprezintă doar diferența de valoare dintre cele două imobile supuse schimbului, diferență care în cadrul contractului s-a stabilit a fi X euro, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor art. 130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

Iar potrivit prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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 contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; (...)
e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.”

Potrivit contractului de schimb imobiliar autentificat sub nr. X/27.03.2009, se reține că acesta a constat într-un schimb imobiliar prin care persoana fizică X:

- a primit cu titlu de schimb imobiliar de la d-na X dreptul de proprietate asupra imobilului constând din spațiu de înfrumusețare cu trei camere și teren în folosință, cu X% din părți comune indivize, cu X mp din teren cu drept de folosință, situat administrativ în X, X, nr.X, bl. X, parter, nr. ap. fostul X, jud. X, evaluat la suma de X euro, echivalentul a X lei, conform raportului de expertiză al Camerei Notarilor Publici,

- a transmis în schimb întregul drept de proprietate asupra imobilului constând din apartamentul compus din camera de zi, bucătărie, baie, dormitor, dormitor, baie, debara și hol, cu X% părți comune și X mp din teren cu drept de proprietate, situat administrativ în X, str. X, nr.X, et.X, ap.X, jud.X (bun propriu dobândit prin cumpărare conform contractului de vânzare- cumpărare nr. X/19.09.2007, edificare conform autorizației de construire nr.X/29.05.2009, eliberată de Primăria municipiului X și ulterior prin apartamentare conform actului de apartamentare autentificat sub nr.X/12.09.2008), evaluat la suma de X euro, echivalentul a X lei, conform raportului de expertiză al Camerei Notarilor Publici.

De asemenea, în contractul de schimb mai sus menționat, este precizat că „subsemnatele părți contractante declarăm că între noi s-a plătit suma de X euro (patru mii cincisute euro) cu titlu de sultă pe care domnul X a achitat-o d-nei X, la data de 11 noiembrie 2008, așa cum rezultă din promisiunea de schimb imobiliar, autenticată sub nr. X/11.11.2008 de notarul public X din X.”

De menționat este faptul că, în ceea ce privește un contract de schimb prin care părțile își dau reciproc un lucru pentru altul, acesta este relativ apropiat contractului de vânzare – cumpărare.

Principala deosebire între ambele contracte este că la vânzare, transmiterea proprietății bunului vândut se face contra plății unei sume de bani. În materie de schimb, prețul este înlocuit printr-un bun în natură de valoare echivalentă. Când valoarea bunurilor schimbate este neegală, diferența se va compensa prin plata unei sume de bani numită sultă.

De asemenea, întrucât este relativ apropiat contractului de vânzare – cumpărare, schimbul se supune regulilor generale ale primului contract, cu anumite excepții care reies din aceea că în contractul de schimb ambele părți au calitatea atât de vânzător cât și de cumpărător.

Având în vedere prevederile contractului de schimb imobiliar autenticat sub nr. X/27.03.2009, se reține că persoana fizică X a efectuat o achiziție a unui imobil (spațiu de înfrumusețare) pentru care a plătit suma de X euro, echivalentul a X lei + X euro (promisiunea de schimb imobiliar, autenticată sub nr X/11.11.2008) și o vânzare (livrare) a unui imobil nou (apartament) cu suma de X euro, echivalentul a X lei.

Or, așa cum rezultă din „Situția privind calculul TVA și accesoriile aferente pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2008-31.12.2012” pentru contractul în discuție, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la calculul TVA valoarea de livrare (vânzare) a bunului în sumă de X lei.

În ceea ce privește suma de X euro, se reține că aceasta a fost plătită de contestator la data de 11 noiembrie 2008, potrivit promisiunii de schimb imobiliar, autenticată sub nr X/11.11.2008.

Prin urmare, susținerea contestatorului potrivit căreia „prețul contractului de schimb reprezintă doar diferența de valoare dintre cele două imobile supuse schimbului, diferență care în cadrul contractului s-a stabilit a fi **X euro**”, respectiv că, în aceste condiții s-a stabilit că datorează TVA pe o altă sumă care nu reprezintă prețul contractului, nu se justifică.

Concluzionând, se reține că argumentele contestatorului nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014 care a stat la baza emiterii 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 nedecarate organelor fiscale nr.X/21.02.2014.

Având în vedere cele mai sus prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată datorată în sumă de **X lei** aferentă veniturilor realizate din tranzacțiile cu bunuri imobile constând în vânzarea de construcții noi și terenuri intravilane, motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă totală de X lei compusă din suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/21.02.2014, contestată, se reține că, stabilirea de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatorului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a reținut în sarcina contestatorului taxa pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de **X lei** din care: suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** și pentru acest caput de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică **X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/21.02.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/20.02.2014 pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- dl. X, prin avocat
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,