

DECIZIA NR.623

Directia generala regionala a finantelor publice, Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Serviciul de inspectie fiscala persoana fizice, prin adresa, inregistrata la DGRFP, cu privire la contestatia formulata de catre d-l X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale care se compun din:

-TVA

-majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA de plata

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale prin remiterea acestuia imputernicitului sub semnatura dupa cum rezulta din adresa existenta in copie la dosar si de data depunerii contestatiei la DGFP, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P.se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de catre d-nul X.

I.PF X formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale si solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat.

In sustinerea contestatiei contestatorul prezinta urmatoarele argumente:

Actul administrativ fiscal contestat prin care s-au stabilit obligatii fiscale reprezentand TVA aferenta tranzactiilor imobiliare si accesorii aferente vizeaza perioada 2006-semestrul I 2010.

D-l X sustine ca organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA si accesorii aferente pentru un numar de tranzactii din totalul de.. de tranzactii imobiliare, in temeiul prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, H.G. Nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, Legea nr.18/1991 , republicata, a fondului funciar, Ordinul 897/98/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol, Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismului, H.G. Nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism, Legea 50/1991 pentru autorizarea executarii lucrarilor de constructie.

Organul de inspectie fiscala nu a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata si accesorii pentru un numar de .. tranzactii din totalul de tranzactii

imobiliare pe motiv ca tranzactiile inscrise la pozitiile din tabel sunt operatiuni scutite in conformitate cu prevederile art.142 alin.(2) lit.f) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, contestatorul mentioneaza ca urmare a analizarii contractelor si antecontractelor de vanzare cumparare , in perioada 2006-semestrul I 2010, a efectuat.. de tranzactii imobiliare si sustine ca:

-pentru un numar de.. de antecontracte de vanzare -cumparare respectiv contracte de vanzare cumparare,, TVA este inclusa in valoarea tranzactiilor imobiliare.

-Organele de inspectie fiscala, in raportul de inspectie fiscale precizeaza ca valoarea tranzactiilor imobiliare este de.. lei, suma care se compune din.. lei valoare incasata si TVA in valoare de.. lei; contestatorul precizeaza ca valoarea de.. lei a fost diminuata cu suma de.. lei reprezentand tranzactii netaxabile din punct de vedere al TVA si suma de.. lei reprezentand TVA inclusa in antecontractele de vanzare cumparare, baza impozabila fiind de.. lei.

Contestatorul sustine ca, pana in data de 01.01.2010, Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care instraineaza imobilele proprietate personala sa plateasca TVA aferenta acestor operatiuni, dispozitiile art.127¹ din Codul fiscal intrand in vigoare la 01.01.2010; sustine ca a efectuat tranzactiile imobiliare in calitate de persoana fizica si nu de comerciant/persoana impozabila, neindeplinind acte de comert pentru care exista obligatia de plata a TVA si nu a desfasurat o activitate comerciala cu caracter de permanenta; faptul ca a instrainat bunurile pe care le detinea nu poate fi calificata ca fiind activitate economica desfasurata cu caracter de permanenta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In sustinerea cauzei contestatorul invoca principiul certitudinii impunerii conform caruia legiuitorului atunci cand elaboreaza norma fiscala si autoritatea atunci cand aplica norma pentru determinarea sarcinii fiscale, le revine sarcina sa nu ajunga la interpretari arbitrare si sa stabileasca in mod precis termenele, modalitatea si sumele de plata pentru fiecare platitor pentru ca acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

In situatia in care autoritatile stabilesc impozite si aplica sanctiuni in mod arbitrar sub unicul pretext ca acesta ar fi ordinul la nivel national, in mod cert nu exista concordanta cu principiul anterior mentionat, coroborat cu principiul statului de drept si al egalitatii in fata legii.

In dreptul fiscal functioneaza principiul de interpretare in dubio contra fiscum, conform caruia prevederile legale incerte se interpreteaza in contra autoritatilor fiscale, in favoarea contribuabilului.

Inspectiile fiscale initiale de ANAF la persoane fizice sunt rezultatul unei actiuni concertate a autoritatii, la nivel national, dispusa de organul central – Directia Generala de Coordonare Inspectie fiscala in baza Notei privind organizarea si desfasurarea actiunii de impunere a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare.Sustine ca, daca persoanele fizice ar fi datorat TVA pentru acest gen de tranzactii anterior anului 2008, astfel de actiuni de verificare ar fi trebuit sa existe; anterior anului 2008 nici o persoana fizica din Romania nu s-a inregistrat ca platitor TVA pentru tranzactii imobiliare.

Astfel, considera nelegal Raportului de inspectie fiscala prin care a fost obligat la plata TVA aferent tranzactiilor imobiliare desfasurate in perioada 2006 – sem.I 2010, perioada in care legislatia fiscala nationala in general si Codul fiscal roman in

special nu au reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care instraineaza imobile proprietate personala la plata TVA aferent acestor operatiuni.

Totodata, contestatorul invoca principiul neutralitatii TVA, cu consecinta neacordarii dreptului de deducere a TVA si sustine ca deductibilitatea TVA este conditie obligatorie a mecanismului TVA.

Cu privire la obligativitatea administratiei fiscale de a acorda deductibilitatea TVA, contestatorul invoca jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene si sustine ca trebuia determinata TVA deductibila pornind de la Expertiza Camerei Notarilor Publici care reprezinta un document legal aprobat.

Din punct de vedere al procedurii de control si al documentelor folosite in control, contestatorul sustine ca prin Ordinul ANAF nr.1415/2009 s-a introdus pentru prima oara modelul de Decizie de impunere privind TVA la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice; Prin Ordinul ANAF nr.1706/2008 emis in materia impozitului pe venit, s-au introdus deciziile de impunere privind venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, fara ca aceste acte normative sa faca referire la TVA.

D-l X invoca in sustinere si prevederile art.153 alin.(6) si (7) din Codul fiscal , art.78 din Codul de procedura fiscala si prevederile pct.66 alin(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal si sustine ca din coroborarea acestor articole de lege se poate concluziona ca daca ANAF nu -si indeplineste obligatia legala de inregistrare din oficiu la termen atunci valabilitatea inregistrarii nu produce efecte decat dupa comunicarea deciziei privind inregistrarea. Persoana impozabila care nu are cunostinta ca a depasit plafonul nu poate fi trasa la raspundere, pentru neindeplinirea unei obligatii exprese a ANAF de a inregistra din oficiu, la termen, deoarece administratia fiscala dispunea de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila a depasit plafonul si nu poate sa impuna conditii suplimentare persoanei impozabile datorate propriei ineficiente.

Sustine ca in baza art.60 alin.2 din Codul de procedura fiscala, organele fiscale pot accesa on-line baza de date a institutiilor prevazute la alin. (1), pentru informatiile stabilite pe baza de protocol; In baza art.254 alin. 5 din Cod fiscal orice persoana care dobandeste, construieste sau instraineaza o cladire are obligatia de a depune o declaratie fiscala la compartimentul de specialitate al autoritatii administratiei publice locale in a carei raza de competenta se afla cladirea, in termen de 30 de zile de la data dobandirii, instrainarii sau construirii. Prin aceste doua mentiuni se dovedeste ca administratia fiscala dispunea de informatiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila a depasit plafonul, in timp real, cu indeplinirea termenelor de la art.153 coroborate cu art.4 al Ordinului nr.1786/2010.

Referitor la accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata, contestatorul sustine ca acestea reprezinta o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale care poate fi aplicata numai in masura in care obligatia fiscala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere. Creanta fiscala pretinsa de catre autoritati rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii recunoscut de art.3 din Codul fiscal.

Sustine ca operatiunile de vanzare cumparare, au fost efectuate dupa inregistrarea la administratia financiara locala a imobilelor tranzactionate, dupa cum se specifica si in contractele de vanzare cumparare; totodata, birourile notariale la sediile carora s-au incheiat actele autentice au depus la administratia fiscala lista cu persoanele care au incheiat tranzactii imobiliare precum si sumele ce au fost retinute cu titlu de impozit.

Invoca in sustinere jurisprudenta Curtii Europene de Justitie respectiv Cauza CJUE C-284/2011 EMS Bulgaria Transport OOD care aduce lamuriri cu privire la

elemente ale codului fiscal si al codului de procedura fiscala, cu privire la art.179, 180, si 273 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata precum si a principiilor efectivitatii si neutralitatii fiscale; CJUE a statuat ca statele membre pot adopta sanctiuni in cazul nerespectarii obligatiilor prin care se urmareste asigurarea colectarii corecte a TVA si prevenirea evaziunii fiscale, iar dreptul comunitar nu impiedica statele membre sa impuna, daca este cazul, o amenda sau o sanctiune pecuniara proportionala cu gravitatea faptei.

Principiul neutralitatii fiscale, in calitate de principiu fundamental important pentru instituirea si functionarea sistemului comun de TVA, trebuie interpretat in sensul ca permite o practica de control fiscal, prin care, atunci cand se constata o intarziere la calculul TVA, se aplica o sanctiune pentru intarzierea platii constand in plata unor dobanzi. Acest element este de apreciat atunci cand legislatia este clara, dar punctul 75 si 76 din Hotarare este extrem de relevant pentru ca aduce in lumina practicile excesive ale ANAF.

Plata unor dobanzi de intarziere poate constitui o sanctiune adecvata, cu conditia ca aceasta sa nu depaseasca ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului, care consta in prevenirea fraudei si in asigurarea colectarii corecte a TVA-ului.

O asemenea sanctiune ar fi disproportionala daca suma globala a dobanzilor solicitate ar corespunde cuantumului taxei deductibile insa in speta contestatoarea sustine, ceea ce ar insemna in esenta privarea persoanei impozabile de dreptul sau de deducere. Elementul analizat de CJUE este definirea principiului proportionalitatii.

Astfel, majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile pot fi si de trei ori mai mari decat presupusul prejudiciu de calcul al TVA colectata , insa in speta nu s-a acordat TVA deductibil, ceea ce duce la o grava incalcare a principiilor europene.

Contribuabilul considera ca accesoriile au fost calculate neintemeiat in conditiile in care nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA .

In contestatia formulata , contestatorul considera ca in speta operatiunea nu se incadreaza in sfera de aplicare a TVA in conditiile in care prin contractele de vanzare cumparare s-au instrainat cote parti indivize care nu reprezinta o livrare de bunuri.

De asemenea, contestatorul sustine ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa se preocupe, nu de incadrarea constructiei in constructie veche/noua si nici de incadrarea terenului in categoria constructibil/neconstructibil ci de incadrarea cotelor parti indivize (de la caz la caz) asa cum a consemnat prin raportul de inspectie fiscala.

Din textelor de lege invocate organele de inspectie fiscala se poate observa ca operatiunea de instrainare a unei cote indivize nu indeplineste cumulativ cele patru conditii ale art. 126, alin.(I), literele a), b), c) si d) astfel ca operatiunea analizata nu trebuie cuprinsa in sfera de aplicare a TVA.Considera ca cota parte ideala nu este teren constructibil iar operatiunea in cauza este scutita in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal si nu se incadreaza in sfera de aplicare a TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA, majorari de intarziere/ dobanzi aferente TVA de plata si penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, contestata de catre d-nul **X**, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, d-l X figureaza cu un numar de .. tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2008-2011 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de.. lei.

Din documentele puse la dispozitie de catre contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2006-30.06.2010, d-l X in calitate de vanzator a incheiat un numar de .. contracte de vanzare cumparare, antecontracte de vanzare cumparare cu persoane fizice si juridice prin care s-au tranzactionat imobile(apartamente si terenuri) in valoare totala de.. lei, dupa cum rezulta in tabelul prezentat in Raportul de inspectie fiscala.

Tranzactiile imobiliare efectuate de catre contribuabil in perioada 2006 – semestrul I 2010 au avut ca obiect constructii noi si terenuri construibile (taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata), precum si constructii vechi (netaxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2007). Constructiile noi, cat si constructiile vechi, reprezinta apartamente localizate in municipiul.., iar terenurile sunt localizate pe teritoriul intravilan al municipiului ..

Din analiza documentelor (contracte si, respectiv, antecontracte de vanzare – cumparare) puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

-imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 23.10.2006 – 01.03.2007 si cele din datele de 25.07.2008, 05.02.2009 si 21.10.2009 in care dl. Xare calitatea de vanzator, au fost dobandite cu titlu de drept construire (apartamente de pe raza municipiului..), si respectiv cumparare (apartamente de pe raza municipiului), iar imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 30.07.2007 – 30.06.2010, au fost dobandite prin cumparare (terenuri de pe raza municipiului);

-cota ce revenea contribuabilului verificat din imobilele vandute de pe raza municipiului a fost de 1/2 din dreptul de proprietate (cealalta cota de 1/2 apartinand d-nei X, in calitate de sotie);

-cota ce revenea contribuabilului verificat din imobilele vandute de pe raza municipiului, conform contractelor si antecontractelor de vanzare – cumparare puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala, a fost, in perioada 30.07.2007 – 31.12.2008, de 1/2 din cota de 1/2-a parte din dreptul de proprietate, iar in perioada 09.01.2009 – 30.06.2010 a fost declarata in contractele de vanzare – cumparare o cota de participare de 6/10-a parte indiviza la dobandirea cotei de 1/2-a parte din dreptul de proprietate;

-contribuabilul X a efectuat un numar de tranzactii de vanzare imobile avand ca obiect apartamente localizate in municipiul.., tranzactii de vanzare imobile avand ca obiect apartamente localizate in municipiul.., precum si tranzactii de vanzare imobile, din care un numar de reprezinta avansuri incasate in baza antecontractelor de vanzare - cumparare avand ca obiect terenuri intravilane localizate pe teritoriul municipiului ..;

-contribuabilul X a incheiat in perioada 30.07.2007 – 08.10.2009 un numar de antecontracte de vanzare – cumparare, in calitate de promitent – vanzator, avand ca obiect terenuri intravilane localizate pe teritoriul municipiului ... Valoarea care ii revenea contribuabilului verificat, in functie de cota-parte de proprietate a acestuia, este in suma de... Avand in vedere cuantumul taxei pe valoarea adaugata inclusa intr-un numar de antecontracte, contrapartida obtinuta este in suma de.. lei.

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca, un numar de antecontracte de vanzare - cumparare, respectiv pozitiile.. din tabelul prezentat in Raportul de inspectie fiscala, precum si la un numar de contracte de vanzare – cumparare, respectiv pozitiile.. din tabel, taxa pe valoarea adaugata este inclusa in valoarea tranzactiilor imobiliare iar organele de inspectie fiscala la stabilirea bazei impozabile au aplicat procedeul sutei marite prevazut la pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2044 dat in aplicarea

art.140 din Codul fiscal;s-au efectuat trei tranzactii imobiliare cu constructii vechi, pozitiile.. din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala, in valoare de.. lei -operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru tranzactiile prezentate la pozitiile.. din tabelul de mai sus care au ca obiect constructii vandute anterior datei de 01.01.2007, legislatia aferenta perioadei 2002 – 2006, nu a prevazut scutiri pentru vanzarile de constructii si terenuri, asa cum rezulta si din art.141 alin. (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2006, astfel ca organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta tranzactiilor imobiliare din anul 2006.

Avand in vedere ca in perioada 2006- semestrul I 2010, contestatorul a efectuat tranzactii imobiliare cu apartamente noi si terenuri construibile incheind contracte de vanzare-cumparare si antecontracte de vanzare cumparare,in baza carora a incasat suma totala de.. lei, organele de inspectie fiscala au constatat caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de contestator, conform prevederilor art.127 din Codul fiscal, situatie in care acesta trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA si sa se inregistreze ca platitor de TVA inainte de realizarea operatiunilor de vanzare a imobilelor potrivit prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 coroborate cu prevederile art.70 alin.(1) lit.a) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , forma in vigoare in anul 2006.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l X a depus declaratie de inregistrare fiscala in scopuri de TVA abia la data de 16.04.2010 la Administratia Finantelor Publice, sub nr., formularul 030 „Declaratie de inregistrare fiscala / Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice straine” prin care a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA pentru activitatea de vanzari imobile, declarand in mod eronat ca a inceput activitatea la data de 01.01.2010.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, asupra tranzactiilor imobiliare efectuate de catre d-l X in perioada 23.10.2006-30.06.2010, au colectat TVA, aplicand asupra bazei impozabile, in functie de natura fiecarui contract si antecontract de vanzare-cumparare, cota standart de TVA de 19 % prevazuta la art.140 din Codul fiscal, cota redusa de 5% aferenta terenurilor pe care sunt construite locuintele asa cum sunt ele definite la art.140 alin 2¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 15.12.2008, precum si procedeul sutei marite in cazurile in care TVA este inclusa in valoarea tranzactiilor.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in conformitate cu prevederile art.119, art.120, art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale, contestata de catre P.F. X, D.G.R.F.P. prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca

pentru tranzactiile efectuate in perioada 23.10.2006- 30.06.2010 constand in vanzari de apartamente noi terenuri intravilane construibile contestatorul datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care a desfasurat operatiuni cu caracter de continuitate si nu s-a inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata inainte de realizarea operatiunilor de vanzare a imobilelor potrivit prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 coroborate cu prevederile art.70 alin.(1) lit.a) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , forma in vigoare in anul 2006.

In fapt, conform "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, d-l X figureaza cu un numar tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2008-2011 in urma carora a obtinut venituri totale de.. lei.

Din documentele puse la dispozitie de catre contribuabil, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2006-30.06.2010, d-l X in calitate de vanzator a incheiat un numar de contracte de vanzare cumparare si antecontracte de vanzare cumparare cu persoane fizice si juridice prin care s-au tranzactionat imobile(apartamente si terenuri) (dupa cum rezulta in tabelul prezentat in Raportul de inspectie fiscala .

Tranzactiile imobiliare efectuate de catre contribuabil in perioada 2006 – semestrul I 2010 au avut ca obiect constructii noi si terenuri construibile (taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata), precum si constructii vechi (netaxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2007).

Constructiile noi, cat si constructiile vechi, reprezinta apartamente localizate in municipiul.. si municipiul .. iar terenurile sunt localizate pe teritoriul intravilan al municipiului ...

Din contractele puse la dispozitia organului de control s-a constatat ca, d-l X impreuna cu d-na. X, au edificat o constructie, constand intr-un bloc de locuinte situat in.., in baza autorizatiilor de construire eliberate de Primarie si in baza dovezii de luare in folosinta eliberata de Primaria; din acest bloc de locuinte au fost vandute apartamente.

Avand in vedere ca vanzatorii acestor apartamente au fost sotii X, dupa cum rezulta din cuprinsul contractelor de vanzare – cumparare prezentate la pozitiile.. din tabel , organele de inspectie fiscala au retinut ca, cota parte indiviza din dreptul de proprietate asupra imobilelor din municipiul care ii revine contribuabilului X este de 50%.

Din analiza documentelor prezentate de contribuabil in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca, un numar de antecontracte de vanzare - cumparare, respectiv pozitiile.. din tabelul de mai sus precum si un numar de contracte de vanzare – cumparare, respectiv pozitiile.. din tabelul de mai sus au taxa pe valoarea adaugata inclusa in valoarea tranzactiilor imobiliare pentru care , la stabilirea bazei impozabile, s-a aplicat procedeul sutei marite prevazut la pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2044 dat in aplicarea art.140 din Codul fiscal; Organul de inspectie fiscala a constatat ca din cele.. de tranzactii imobiliare.. tranzactii imobiliare (pozitiile din tabelul prezentat in raportul de inspectie fiscala) reprezinta operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, s-a constatat ca, perioada 2006- semestrul I 2010, contestatorul a efectuat tranzactii imobiliare cu apartamente noi si terenuri construibile , incheind.. de

contracte de vanzare-cumparare si antecontracte de vanzare cumparare, in baza carora a incasat suma totala de.. lei pentru care avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, sa colecteze TVA in conformitate cu prevederile art.126, art.128, 134, 140 din Codul fiscal , in vigoare pe perioada verificata.

Deoarece contestatorul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea apartamentelor noi si terenurilor construibile, nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina P.F. X, TVA de plata asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la o baza impozabila aferenta a.. tranzactii imobiliare, aplicand in functie de natura fiecarui contract si antecontract de vanzare-cumparare, cota standart de TVA de 19 % prevazuta la art.140 din Codul fiscal, cota redusa de 5% aferenta terenurilor pe care sunt construite locuintele asa cum sunt ele definite la art.140 alin 2¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data de 15.12.2008, precum si procedeul sutei marite in cazurile in care TVA este inclusa in valoarea tranzactiilor.

In drept, la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila dupa anul 2006, se prevede:

"1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."*

Art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila dupa anul 2007, prevede:

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

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Asadar, printr-o interpretare per a contrario o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a) -lit.d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1) respectiv pct.(2) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"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."

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlu VI din Codul fiscal art.125¹ din Codul fiscal , din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana impozabila, persoana neimpozabila, persoana, dupa cum

"(1)În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

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

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

*21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;**"*

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2006 cat si dupa anul 2007:

"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. "

Prin urmare, o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a TVA daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale si necorporale.

In explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila in anul 2006, legiuitorul precizeaza:

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

Incepand cu data de 01.01.2007, la pct.3 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.127 din Codul fiscal, se prevede:

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

Asa cum specifica si legiuitorul prin normele date in aplicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicarea a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale, exceptie facand situatia în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Totodata la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2006, se prevede:

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

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

Iar potrivit aceluiași articol 128 alin (1) in forma aplicabila dupa anul 2007:

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

De asemenea, Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele

membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989(W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien)punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA "termenul de exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

In cauza in speta, din documentele existente la dosar, se retine ca P.F. X a realizat in perioada 23.10.2006-30.06.2010,..de tranzactii constand in vanzari de apartamente si terenuri construibile, fiind incheiate contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile si antecontracte de vanzare-cumparare, pentru care a incasat venituri.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca PF X in calitate de vanzator a incheiat contracte de vanzare -cumparare si antecontractele de vanzare-cumparare cu diverse persoane fizice, persoane juridice in calitate de cumparatori.

P.F. X a efectuat un numar de tranzactii avand ca obiect vanzari de apartamente localizate in municipiul., tranzactii avand ca obiect vanzari de apartamente localizate in municipiul., precum si tranzactii avand ca obiect vanzari de terenuri situate in intravilanul localitatii din care pentru .. tranzactii imobiliare contestatorul a incheiat antecontracte de vanzare – cumparare, avand ca obiect terenuri intravilane localizate pe teritoriul municipiului si a incasat avans.

Imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 23.10.2006 – 01.03.2007 si cele din datele de 25.07.2008, 05.02.2009 si 21.10.2009 au fost dobandite cu titlu de drept construire si respectiv cumparare iar imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 30.07.2007 – 30.06.2010, au fost dobandite prin cumparare si reprezinta terenuri intravilane situate pe raza municipiului.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca, d-l X impreuna cu d-na. X, au edificat o constructie, constand intr-un bloc de locuinte situat in.. in baza autorizatiilor de construire eliberate de Primaria si in baza dovezii de luare in folosinta eliberata de Primaria.

Apartamentele din acest bloc de locuinte au fost vandute .

Prin construirea unui imobil cu mai multe apartamente si respectiv cumpararea unor terenuri , d-l X a angajat costuri cu intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate, in conformitate cu prevederile art.127 din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In speta caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a imobilelor (apartamente si terenuri) precum si din multitudinea de vanzari efectuate de contestatoer, intr-o perioada relativ scurta.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii; persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul comercial.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2010 de catre d-l X respectiv tranzactionarea de apartamente si terenuri intravilane, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Afirmatia contestatorului potrivit careia " prin Ordonanta de Urgenta nr.109/2009 articolul 127 al Legii 571/2003 se modifica, fiind introdus art 127al. 2[^]1 cu urmatorul continut : "Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme -textul legal intra in vigoare din luna mai 2010", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum am aratat mai sus legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata semnificativ.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatorii temeni: persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "constituie activ economic exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, prevede faptul ca: " o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

O data cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art.127 si art.128. Fata de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Codul fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii, constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporate.

Prin urmare, argumentul contestatorului potrivit caruia textele de lege invocate de organul de inspectie fiscala, in baza carora ar deveni persoana impozabila sunt neclare iar activitatea desfasurata nu se incadreaza in prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este real si nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult, inregistrarea persoanelor in scopuri de TVA este prevazuta de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 si 153 iar formularele necesare inregistrarii persoanelor fizice ca platitoare de TVA sunt aprobate prin Ordinul nr. 1600/2004 privind modificarea si completarea Ordinului ministrului finantelor publice nr. 300/2004 pentru aprobarea declaratiilor de inregistrare a contribuabililor si a cererii de inregistrare a domiciliului fiscal, Ordinul 1633/2006 privind modificarea si completarea prevederilor Ordinului ministrului finantelor publice nr. 300/2004 pentru aprobarea declaratiilor de inregistrare a contribuabililor si a cererii de inregistrare a domiciliului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si ale Ordinului ministrului finantelor publice nr. 901/2006 privind aprobarea Procedurii de modificare a codului de inregistrare in scopuri

de TVA pentru persoanele juridice înregistrate ca platitori de TVA si a modelului si continutului formularelor "Notificare" si "Certificat de înregistrare în scopuri de TVA"

Prin formularul (020) „*Declaratie de inregistrare fiscala/Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane*” persoanele fizice puteau solicita inregistrarea in evidentele fiscale ca platitoare de TVA.

De asemenea, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) si (2) din OMFP nr.2224/2006 pentru aprobarea unor proceduri privind inregistrarea si gestiunea persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA, *“persoanele fizice, cu exceptia persoanelor fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau care exercita profesii libere, se inregistreaza in scopuri de TVA prin depunerea formularului (020) „Declaratie de inregistrare fiscala/Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane” si se administreaza de organul fiscal in a carui raza teritoriala isi au domiciliul fiscal.*

Modelul si continutul formularului (020) „*Declaratie de inregistrare fiscala/Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice romane*” a fost aprobat prin OMFP nr.262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor.

Prevederile O.M.F.P. nr.357/27.03.2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere, O.M.F.P. nr.149/10.05.2007 privind modelul si continutul unor documente întocmite în activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual si/sau într-o forma de asociere si O.M.F.P. nr.1415/11.08.2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, invocate in contestatia formulata, sunt acte normative care fac referire la documente utilizate in cadrul activitatii de inspectie fiscala, respectiv la rapoarte de inspectii fiscale si decizii de impunere întocmite la terminarea inspectiei fiscale;acestea nu au legatura cu obligatia inregistrarii persoanelor fizice in scopuri de TVA.

Prin urmare, afirmatia contestatorului potrivit careia *„obligatia inregistrarii in scop de TVA anterior edictarii acestei legislatii secundare”* nu poate fi respectata in lipsa detalierei conduitei prin norme metodologice” este neintemeiata si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Cu privire la argumentul contestatorului potrivit caruia „In data de 23.01.2008, prin adresa oficiala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia generala legislatie si proceduri fiscale a comunicat Uniunii Nationale a Notarilor Publici din Romania faptul ca „incepand cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice care actionand de o maniera independenta, instraineaza constructii noi, parti ale acestora sau terenuri construibile, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate ce depasesc plafonul anual de 35.000 euro (...) sunt obligate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent si sa achite taxa pe valoarea adaugata pentru aceste instrainari.

Per a contrario, anterior acestei date, nu exista obligatia persoanelor fizice de inregistrare in scopuri de TVA.”, precizam urmatoarele:

Prin adresa, Uniunea Nationala a Notarilor Publici din Romania a solicitat Directiei Generale Legislatie si Proceduri Fiscale „precizari privind obligarea la plata TVA, incepand cu 01 ianuarie 2008, a persoanelor fizice neinregistrate ca platitoare de TVA care instraineaza constructii noi si terenuri construibile”, precizari privind interpretarea dispozitiilor art.141. alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, articol care a fost modificat de OUG nr.106/2007, respectiv daca persoanele fizice care nu sunt inregistrate ca platitoare de TVA si care instraineaza constructii noi si terenuri construibile vor fi obligate sau nu la plata TVA incepand cu 01.01.2008 si nu s-au referit la perioada trecuta.

Avand in vedere data expresa, mentionata in solicitarea UNPR, respectiv 01.01.2008 pentru acele tranzactii incheiate dupa aceasta data, raspunsul dat acestora a fost unul punctual, in sensul ca, incepand cu 01.01.2008, persoanele fizice care nu erau inregistrate aveau obligatia inregistrarii si colectarii TVA pentru vanzarile de constructii noi, parti ale acestora si/sau terenuri construibile, altele decat cele utilizate in scop personal, in conditiile in care au efectuat vanzari anuale repetate de imobile.

Drept urmare, este eronata concluzia contribuabilului porivit careia anterior datei de 01.01.2008 nu exista obligatia persoanelor fizice de inregistrare in scopuri de TVA aceasta fiind contrazisa de prevederile legale mai sus enuntate.

In speta, P.F X prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2006-semestrul I 2010 a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate; prima obligatie fiind declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , in forma aplicabila in anul 2006, D-I X, persoana stabilita in strainatate , avea obligatia sa declare :”**inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.**”

La art. 70, alin. (1), lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, forma in vigoare in anul 2006 se prevede:

“(1) Orice persoana impozabila care realizeaza operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala in urmatoarele situatii:

a) la infiintare, in mod obligatoriu, daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri peste plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata;”.

La art.151 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2006, se prevede:

“(2) Prin persoană impozabilă stabilită în străinătate se înțelege orice persoană care realizează activități economice de natura celor prevăzute la art. 127 alin. (2) și care nu are în România sediul activității economice, domiciliul stabil sau un sediu permanent de la care serviciile sunt prestate sau livrările sunt efectuate.

(3) În cazul livrărilor de bunuri taxabile pentru care locul livrării este considerat a fi în România, efectuate de persoane stabilite în străinătate, acestea au obligația să desemneze un reprezentant fiscal în România.”

La pct. 54, alin. (4) din H.G. nr.44/2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.151 din Codul fiscal, in forma in vigoare in anul 2006, se stipuleaza:

“(...) Prevederile art. 152 din Codul fiscal nu sunt aplicabile persoanelor impozabile stabilite în strainatate.”

Mentionam ca art.152 din Codul Fiscal reglementeaza regimul special de scutire.

Din prevederile legale invocate se retine ca, dl. X, prin reprezentant fiscal, trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA la momentul inceperii activitatii.

Din informatiile existente in baza de date a organului fiscal a rezultat ca d-l X a depus declaratie de inregistrare fiscala in scopuri de TVA abia la data de 16.04.2010 la Administratia Finantelor Publice, formularul 030 „Declaratie de inregistrare fiscala / Declaratie de mentiuni pentru persoane fizice straine” prin care a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA pentru activitatea de vanzari imobile.

Potrivit prevederilor pct.62alin.(2) lit.b) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind 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:

“b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Avand in vedere prevederile legale, se retine ca in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA in regim normal, dupa inregistrarea acesteia in scopuri de TVA conform art.153, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata.

Totodata , la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare , sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Pe anul 2006, Codul fiscal nu prevede nicio scutire de TVA pentru vanzarile de constructii si terenuri.

Insa, incepand cu data de 01.01.2007 potrivit alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, sunt scutite de taxa:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

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

și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;"

Potrivit prevederilor legale enunțate, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și a oricărui teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat **stipulează, ca excepție**, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare**, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de 01.01.2008, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede alte scutiri de taxa pe valoarea adăugată și anume:

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*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;

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren.

Totodata, legiuitorul in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza, ca exceptie, ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil.

In aceste conditii, se retine obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu apartamente noi si terenuri constructibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au consemnat ca PF X, in perioada 23.10.2006-30.06.2010, a efectuat tranzactii imobiliare cu apartamente noi si terenuri constructibile, incheind contracte de vanzare-cumparare si antecontracte de vanzare cumparare, in baza carora a incasat suma totala.. si tranzactii cu constructii vechi in baza carora a incasat suma.. lei.

Pentru cele trei tranzactii cu constructii vechi, pentru care contestatorul a incasat suma., s-au aplicat prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca aceste operatiuni sunt scutite de taxa.

Pe anul 2006, Codul fiscal nu prevede scutiri pentru vanzarile de constructii si terenuri astfel ca cele.. de tranzactii imobiliare efectuate de d-l X sunt taxabile din punct de vedere al TVA.

La stabilirea bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si faptul ca:

-din imobilele vandute pe raza municipiului.., contestatorului ii revenea o cota de 1/2 din dreptul de proprietate (cealalta cota de 1/2 apartinand d-nei X, in calitate de sotie);

-din vanzarea imobilelor de pe raza municipiului, in perioada 30.07.2007 – 31.12.2008, cota ce i-a revenit PF X a fost de 1/2 din cota de 1/2-a parte din dreptul de proprietate; in perioada 09.01.2009 – 30.06.2010 a fost declarata in contractele de vanzare – cumparare o cota de participare de 6/10-a parte indiviza la dobandirea cotei de 1/2-a parte din dreptul de proprietate;

Prin urmare, baza impozabila privind TVA a fost stabilita in mod legal, avand in vedere documentele prezentate de contribuabil in timpul inspectiei fiscale respectiv contractele de vanzare-cumparare si antecontracte de vanzare cumparare incheiate, pe perioada 23.10.2006-30.06.2010, intre PF X in calitate de vanzator si persoane fizice si juridice in calitate de cumparatori.

La art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata se prevede:

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

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

Organele de inspectie au colectat TVA asupra tranzactiilor cu bunuri imobile in valoare totala de.. lei realizate de catre PF X pe perioada 23.10.2006-30.06.2010, aplicand prevederile art.128 mai sus enuntat, coroborat cu prevederile art.134,

art.134¹, art.134² si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila pe perioada verificata ,astfel:

In anul 2006, art.134 din Codul fiscal, prevede:

“(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Dupa anul 2007 art.134 se modifica in sensul ca:

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.

si se introduc: art.134¹ potrivit caruia:

“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.”

si art.134² , potrivit caruia:

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

-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 cotei reduse.”

Incepand cu data de 15.12.2008 au intrat in vigoare prevederile stipulate la alin.2[^]1 al art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit , caruia:

“Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. “

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004, dat in aplicarea art.140 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal , potrivit caruia:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au colectat , in mod legal, TVA asupra bazei impozabile, aplicand prevederile legale in vigoare pe perioada verificata precum si documentele prezentate de contribuabil respectiv contractele de vanzare-cumparare si antecontractele de vanzare-cumparare, astfel:

-pentru un numar antecontracte de vanzare - cumparare si contracte de vanzare – cumparare, pentru care taxa pe valoarea adaugata a fost inclusa in valoarea tranzactiilor imobiliare s-a aplicat procedeul sutei marite prevazut la pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2044 dat in aplicarea art.140 din Codul fiscal;

-s-a aplicat in functie de natura fiecarui contract de vanzare-cumparare si antecontract de vanzare-cumparare, cota standard de TVA(19%) sau cota redusa de TVA(5%) prevazuta de lege pe perioada verificata;

Referitor la argumentul contestatorului potrivit caruia organul de inspectie fiscala a ignorat dreptul legal de a calcula si deduce a TVA in timpul inspectiei fiscala prin aplicarea unei metode legal aprobate si stabilirea TVA deductibila mentionam:

Dreptul de deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.

La pct.45 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila pe anul 2009, se prevede:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. **Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.**

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal."

Incepand cu anul 2010, pct.45 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, s-a modificat astfel:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. **Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.[...]**

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal."

La art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil din anul 2007, se prevede:

" (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"

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

Potrivit prevederilor legale enunțate, dreptul de deducere a TVA este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA; Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxă pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor de bunuri taxabile dar are și dreptul să deducă taxă pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor și serviciilor destinate activității sale economice.

Având în vedere că P.F. X s-a înregistrat în scopuri de TVA în anul 2010, fiindu-i atribuit codul de înregistrare fiscală în scopuri de TVA din data de 10.06.2010, nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 23.10.2006-10.06.2010 când nu a fost înregistrat în scopuri de TVA;

Cu privire la procedura aplicabilă în situația în care persoana impozabilă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, la pct.62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, **indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont deșus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:***

a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, cu condiția, în cazul bunurilor de capital, ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat;

c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în 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."

Din prevederile legale enuntate se retine ca PF X, are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii din perioada 23.10.2006-30.06.2010 ,daca sunt indeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art.145-147¹ din Codul fiscal, de la data inregistrarii in scopuri de TVA (10.06.2010) prin inscrierea taxei deductibile in primul decont de TVA deus dupa inregistrarea persoanei in scopuri de TVA sau dupa caz, intr-un decont ulterior.

Prin urmare, in masura sa stabileasca TVA deductibila in baza documentelor de achizitie pe care le detine si sa declare bugetului de stat TVA deductibila , aferenta perioadei verificate, printr-un decont de TVA este contribuabilul.

In conformitate cu prevederile art.94 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, “ *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*”.

Prin urmare argumentul invocat de catre contestator potrivit caruia organele de inspectie ar trebui sa stabileasca TVA deductibila nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea, expertiza Camerei Notarilor Publici nu poate fi considerata document justificativ pentru deducerea TVA in conditiile in care acest document nu se regaseste enumerat la art.146 din Codul fiscal precum si pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004, dat in aplicarea acestui articol de lege.

Articolul 77¹ alin.(4) din Titlu III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, reglementeaza impozitul datorat de contribuabil , respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia , prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligatie care revine persoanei fizice X avand in vedere ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, conform prevederilor Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, invocarea de catre contestator a jurisprudentei Curtii Europene de Justitie referitor la deductibilitatea TVA , in cauza in speta nu are relevanta in conditiile in care pe perioada supusa verificarii, PF X nu a fost persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudenta Curtii Europene de justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere in cazurile in care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat in mod fraudulos.

Astfel, argumentele prezentate in sustinere de catre contestator sunt neintemeiate si nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a demonstrat ca nu sunt indeplinite conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere, mai sus enumerate.

Referitor la argumentul contestatorului potrivit caruia , “Operatiunea constatata de antecontractele de vanzare-cumparate, contractele de vanzare-cumparare prin care a instrainat cote indivize, nu reprezinta o livrare de bunuri” , mentionam:

Din analiza contractelor si antecontractelor de vanzare – cumparare existente in copie la dosarul contestatiei se retine faptul ca nu au fost instrainate cote parti indivize din diferite suprafete de teren, apartamente noi, ci au fost instrainate imobilele in totalitatea lor, avand ca si vanzatori atat pe dl. X, cat si pe ceilalti coproprietari, cu cota parte aferenta in proprietate.

Dupa cum am aratat si mai sus baza impozabila a fost determinata in baza prevederilor art. 137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv s-a avut in vedere pretul de vanzare mentionat in contractele de vanzare – cumparare si s-a luat in calcul doar cota parte detinuta de dl. X din imobilul care a facut obiectul vanzarii.

Cotele parti detinute de catre contestator faceau parte din parcele construibile, instrainate prin contracte de vanzare – cumparare incheiate de toti coproprietarii acestora.

Tranzactiile imobiliare materializate prin contractele de vanzare – cumparare prezentate in Raportul de inspectie fiscala au avut ca obiect constructii noi, respectiv apartamente.

De asemenea, tranzactiile imobiliare materializate prin antecontractele si contractele de vanzare – cumparare prezentate in Raportul de inspectie fiscala, au avut ca obiect terenuri intravilane construibile, deoarece acestea sunt aferente blocurilor de locuinte edificate in municipiul.. .

Dupa cum am aratat in continutul deciziei, operatiunile in cauza sunt impozabile din punctul de vedere al TVA fiind indeplinite cumulativ cele patru conditii prevazute la art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

- tranzactiile imobiliare efectuate se incadreaza in prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind o „livrare de bunuri”
- locul de livrare a bunurilor este în România;
- livrarea bunurilor este realizată de o persoană impozabila, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- livrarea bunurilor rezulta din una dintre activiatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, livrarea de cote - parti indivize dintr-un bun, in acest caz, apartament sau teren, este o „livrare de bunuri”; in speta, organele de inspectie fiscala aplicand prevederile legale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor imobiliare de catre contribuabil.

Prin urmare argumentul prezentat de contestator nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei prevederile legale aplicabile pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele prezentate de catre d-l X nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din Decizia de impunere, in speta se vor aplica prevederile pct.11.1 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre d-l X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata asupra bazei impozabile, realizata din tranzactionarea de bunuri imobile(apartamente noi si terenuri intravilane construibile) conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei incheiate in perioada 23.10.2006-30.06.2010.

Referitor la accesoriile stabilite prin Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, contestate de catre d-l X, mentionam:

Organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, aferent TVA de plata, au calculat accesorii,astfel:

-pe perioada 25.01.2007-30.06.2010 au fost stabilite majorari de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare pana la data de 30.06.2010;

-pe perioada 01.07.2010-30.09.2010 au fost calculate dobanzi in conformitate cu prevederile art.I, pct.10 si art.III alin.(1) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala;

-pe perioada 01.10.2010-31.05.2013 au fost calculate dobanzi in conformitate cu prevederile art.I, pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala coroborat cu prevederile Legii nr.46/2011;

In conformitate cu prevederile art.120¹ din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au calculat, asupra TVA de plata , penalitati de intarziere.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere si prevederile art.146 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (anul 2006), prevederile art.156¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , stabilind majorarile de intarziere/dobanzile in raport de perioada fiscala (luna calendaristica sau trimestrul) respectiv de termenul de scadenta a TVA de plata.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

“[...]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."

La art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se prevede, in vigoare pe perioada 25.01.2007-30.06.2010, se prevede:

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

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada februarie 2009-iunie 2010

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

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119, 120 se modifica si va avea urmatorul cuprins:

-art.119

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

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

-art.120

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

iar incepand cu data 01.10.2010, pct.7 al art.119 din Codul de procedura fiscala se modifica in sensul ca:

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , prevede:

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

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

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă solicită cu întârziere înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de TVA.

Analizând modul de calcul al accesoriilor stabilite de organele de inspecție fiscală se reține că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile legale, pe perioadele de scadență a obligației fiscale de plată, prin aplicarea cotei prevăzută de legislația fiscală în vigoare.

Având în vedere că majorările de întârziere/ dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsuri accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată iar prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, pe perioada 23.10.2006-30.06.2010, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și cu privire la majorările de întârziere/ dobânzile calculate pe perioada 26.01.2007-31.05.2013 și penalitățile de întârziere, calculate pe perioada 26.07.2010-31.05.2013 asupra TVA de plată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în 31.07.2007, se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către d-l 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 prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată care se compun din:

-TVA

-majorări de întârziere/ dobânzi aferente TVA de plată

-penalități de întârziere aferente TVA de plată

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, în conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.