



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 1419/751/11.09.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica
... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat
de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la
contestatia formulata de Persoana Fizica

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str. ... nr. ..., Jud.
... si CIF....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia
fiscala nr. ..., este autentificata prin semnatura si stampila reprezentantului legal
pentru care s-a depus imputernicirea avocatului in original.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207
alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de comunicarea
Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite
conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul
IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin
actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor
Publice; DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa
solutioneze pe fond contestatia.

**I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si
impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anularea acestor
acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele
MOTIVE:**

In fapt, prin actele contestate, Persoana Fizica ... a fost obligata la plata sumelor de ... lei reprezentand TVA si ... lei reprezentand accesorii la aceasta.

Prin contestatia formulata de dl. ... se precizeaza urmatoarele:

Din cuprinsul motivelor de fapt ce au stat la baza intocmirii deciziei de impunere, reiese faptul ca organele fiscale au considerat ca tranzactiile imobiliare efectuate de ... sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, indeplinind conditiile legale pentru ca activitatea petentului sa fie tratata ca fiind o activitate comerciala purtatoare de TVA.

Calculul TVA a fost stabilit conform prevederilor art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a Deciziei nr. 2/2011 prin aplicarea cotei standard de 19% asupra pretului de vanzare al imobilelor in cauza.

In opinia petentului, aceasta procedura de a adauga TVA la un pret deja stabilit de catre parti incalca flagrant principiul libertatii contractuale precum si principiul separatiei puterilor in stat.

Prin contestatia formulata, petentul a aratat ca partile sunt libere sa contracteze si sa convina asupra unui pret in mod liber (art. 962 si 969 din Codul Civil), iar contractul astfel incheiat trebuie executat cu buna credinta (art. 970 din Codul Civil). TVA este o componenta a pretului si nu un element care se adauga la acesta, astfel incat nu este deloc evident ca, in conditiile preconizate de organele fiscale, cumparatorul ar mai fi achizitionat imobilul in cauza. Dl. Gruescu Paul mentioneaza ca TVA pretinsa de organele fiscale nu mai poate fi recuperata de la cumparator intrucat excede obiectului conventiei, neputandu-i fi opusa nici ca obligatie contractuala si nici ca obligatie legala extracontractuala (art. 970 Cod Civil).

Din punctul de vedere al petentului, opinia Administratiei Nationale de Administrare Fiscala incalca prerogativele legiuitorului de a stabili prin intermediul legilor criterii clare sau prezumtii in materia analizata sau prerogativele judecatorului care are atributul transarii chestiunilor legate de interpretarea vointei reale a partilor contractante, neexistand nicio ratiune pentru Agentia Nationala de Administrare Fiscala sa si le abroge.

In sustinerea celor mentionate, petentul precizeaza ca toate cele de mai sus au stat la baza Incheierii Judecatoresti data de catre Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia de Contencios Administrativ si Fiscal in dosarul nr. 6957/2/2010 in sedinta publica din 15.03.2012, incheiere judecatoreasca in care s-a dispus in temeiul art. 267 din Tratatul de Functionare al Uniunii Europene sesizarea Curtii de Justitie a Uniunii Europene cu urmatoarea intrebare:

„In cazul reconsiderarii statutului vanzatorului de persoana impozabila in scopuri TVA, pretul livrarii bunului imobil fiind stabilit de catre parti fara nicio mentiune privind TVA, art. 73 si 78 din Directiva 2006/112/CE a

Consiliului UE trebuie interpretate în sensul că baza de impozitare o reprezintă:

a) Contrapartida (prețul) livrării bunului stabilit de către părți diminuată cu cota TVA sau

b) Contrapartida (prețul) livrării bunului convenită de către părți?"

Petentul apreciază că consecința directă a promovării acestei întrebări de către ICCJ este suspendarea judecării, la cerere, în majoritatea dosarelor de contencios fiscal (TVA persoane fizice pentru tranzacții imobiliare) aflate pe rolul instanțelor, în temeiul art. 244 pct. 1 Cod de procedură civilă (dezlegarea pricinii atârna, în totul sau în parte, de existența sau neexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări).

În plus, petentul precizează că această poziție a Înaltei Curți constituie pentru orice instanță din România o îndoială serioasă privind legalitatea actelor de impunere emise pe numele persoanelor fizice care au efectuat tranzacții imobiliare, care să motiveze suspendarea executării acestora în temeiul art. 14 și 15 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ. Însăși întinderea debitului fiscal este pusă în discuție, situație inadmisibilă într-un domeniu imperativ al dreptului precum dreptul fiscal.

Pe lângă toate acestea, petentul pune la îndoială corecta calificare de către organele de control fiscal ca având calitatea de persoană impozabilă rezultată din activitatea economică de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate deoarece, apreciază acesta, pentru a ajunge la această concluzie, organele de control fiscal au interpretat în mod eronat voința legiuitorului și au făcut adăugiri nepermise la lege, după cum urmează:

- *Referitor la calificarea petentului ca persoană impozabilă din punct de vedere al TVA*

Potentul precizează că, pentru calificarea sa ca persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, în cuprinsul deciziei de impunere se arată faptul că potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că: „, în sfera de aplicare a TVA se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

Constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată:

a) Locul de livrare a bunurilor sau a prestațiilor de servicii este considerat a fi România;

b) Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 127 alin. (1);

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

Potentul menționează că la art. 127 alin. (1) și (2), legiuitorul a prevăzut următoarele:

Alin. (1) - „,este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice

de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati";

Alin. (2) - in sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii (...). De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.,.

Alin. (2¹) - Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme (acest alin. a fost introdus prin art. 1 pct. 98 din Ordonanta de Urgenta nr. 109/2009, incepand cu data de 01.01.2010, ulterior asadar anilor in care s-au efectuat livrarile de apartamente).

Petentul mai precizeaza ca normele metodologice in acest caz prevad urmatoarele: in sensul art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). (2) In aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Astfel, petentul a precizat ca interpretand literal textul de lege reprezentat de dispozitiile art. 127, din modul de redactare al acestuia, considera ca, in primul rand, se afla in ipoteza unei taxari prin raportare la calitatea de comerciant a persoanei si nu la o taxare cu privire la faptele (eventual fapte de comert) realizate de aceasta. In consecinta, calitatea de subiect de drept fiscal din perspectiva taxei pe valoarea adaugata este data, in primul rand, de calitatea de comerciant. Avand insa in vedere faptul ca persoanele fizice nu pot, din punct de vedere subiectiv, realiza fapte de comert decat in formele strict prevazute de lege (ca persoane autorizate sa desfasoare astfel de activitati), considera ca persoanele fizice nu pot intra in sfera notiunii de comerciant decat in situatiile limitate, cand acestia ar fi inregistrati ca si comercianti prin prisma altor fapte de comert si ar vinde bunuri imobile din patrimoniul profesional ca fapta subiectiva de comert cu bunuri imobile din patrimoniul de afectatiune. Insa nici in aceasta situatie transferul bunurilor imobile care nu se afla in patrimoniul de afectatiune nu ar constitui o operatiune impozabila din punct de vedere TVA.

Petentul considera ca in ceea ce priveste referinta la activitatile comerciantilor, pentru ca operatiunile sa fie incadrate in aceasta ipoteza, ar trebui ca acestea sa fie desfasurate de comercianti, respectiv persoane inscrise

la Registrul Comertului. Calitatea de comerciant se dobandeste prin obtinerea autorizatiilor prevazute de lege in vederea exercitarii activitatii de comert, efectuarea de acte de comert fara autorizatie reprezentand conform legii o infractiune.

Prin urmare, apreciaza petentul, daca interpretarea ANAF ar fi corecta, in masura in care o persoana nu a dobandit calitatea de comerciant in modalitatile prevazute de lege, insa a efectuat fapte de comert, reprezentantii ANAF ar trebui sa sesizeze in prealabil organele de cercetare penala, iar in functie de solutiile date, sa recupereze eventualul prejudiciu in cadrul dosarelor penale prin constituire de parte civila. In niciun caz insa aceste sume nu pot fi recuperate pe baza unor controale efectuate impotriva unor persoane care nu aveau calitatea de contribuabili.

Referitor la art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petentul mentioneaza ca acesta prevede ca sunt scutite de la plata TVA operatiunile de livrare a unei constructii, a unei parti din constructii si a terenului pe care sunt construite precum si a oricarui alt teren. Totusi, prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti din aceasta sau a unui teren construibil daca este efectuata de o persoana impozabila care nu si-a exercitat dreptul de deducere. Astfel, petentul apreciaza ca din acest text rezulta urmatoarele concluzii:

- daca suntem in prezenta unei livrari de constructii noi, pentru ca scutirea sa nu actioneze, deci sa se perceapa TVA, conditia este ca persoana care efectueaza livrarea sa fie o persoana impozabila in intelesul art. 127. In consecinta, analiza art. 127 devine esentiala: daca persoana care efectueaza livrarea nu poate fi clasificata ca persoana impozabila, operatiunea de livrare a unei constructii noi va fi scutita de plata TVA.

- teza a II-a a art. 127 dispune ca ar constitui activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Petentul apreciaza ca veniturile cu caracter de continuitate se obtin doar din inchirierea sau din leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora, prin urmare legatura dintre vanzarea unui imobil si veniturile cu caracter de continuitate este fortata si nu rezista unei analize serioase. Incercarea de a incadra activitatea de vanzare a unui imobil care constituie o operatiune uno ictu (cu executare instantanee si care nu se poate repeta, excluzandu-se astfel caracterul continuu) in categoria celor care ar asigura venituri cu caracter de continuitate, asa cum procedeaza pentru moment organele de control fiscal, constituie un surogat, un paliativ, menit sa ascunda formularea deficitara a textului legal.

Potentul mai mentioneaza ca, conform art. 13 din Codul de Procedura Fiscala, interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege. In concluzie, normele fiscale sunt de stricta interpretare, iar aceasta incercare de extindere a textului art. 127 alin. (2)

de la activitatile de inchiriere sau leasing la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text, adaugire care nu se sprijina pe niciun criteriu rational de interpretare prin analogie, intre situatia aici analizata (vanzarea de locuinte) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate) nu exista nicio legatura demonstrabila.

- *Referitor la calificarea vanzarilor de locuinte proprietate personala ca activitate economica.*

Prin contestatia formulata, petentul a mentionat ca, initial, argumentarea in drept folosita de autoritatile fiscale in calificarea persoanelor fizice ca persoane impozabile a constat in invocarea primului paragraf al art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, referitor la activitatile comerciantilor.

In opinia sa, ceea ce a fost insa neglijat la momentul demararii actiunilor ANAF in 2009 a fost prevederea expresa din Codul comercial roman care scoate din sfera faptelor de comert vanzarea de imobile deoarece „In scopul protejarii taranilor romani (in majoritate analfabeti la 1887) de activitatile speculatorii, Codul comercial al lui Cuza a prevazut ca numai vanzarea de marfuri si produse constituie fapte de comert, si nu cea de bunuri imobile. Cu alte cuvinte, in favoarea persoanelor juridice care vand terenuri sau constructii, opereaza ope legis o prezumtie relativa de necomercialitate.”.

Potentul mentioneaza ca pentru a rasturna prezumtia de necomerciant care opereaza in beneficiul persoanelor fizice, autoritatile fiscale ar trebui sa se adreseze mai intai unei instante de judecata si abia apoi, in baza deciziei acesteia care sa prevada inclusiv momentul de la care persoana fizica ar fi considerata comerciant, sa isi urmeze propria judecata fiscala. Cum nu acesta a fost mersul lucrurilor, petentul apreciaza ca salvarea din fata exceptiilor de procedura a fost gasita tot in Codul fiscal, respectiv in considerarea tranzactiilor repetate cu bunuri imobile ca exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Desigur ca nu au intarziat sa apara reactiile la noua incadrare in drept. Incepand de la sensul de dictionar al cuvintului exploatare si pana la considerente ce tin de dreptul civil, noile aparari au incercat sa arate ca nici acest temei de drept nu este potrivit in spete de fata.

Astfel, in opinia petentului, in aceasta confruntare a dreptului fiscal versus dreptul civil, autoritatile fiscale au invocat decizia Curtii Europene in cazul van Tiem: in virtutea asigurarii principiului neutralitatii TVA, termenul „exploatare a bunurilor ar trebui interpretat in sensul cuprinderii tuturor acelor tranzactii, indiferent de forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri generate de respectivele bunuri, pe o baza continua.

- *Referitor la calificarea vanzarii ca activitate de exploatare*

Petentul a precizat ca, analizand jurisprudenta europeana, se constata ca decizia Van Tiem a fost invocata de Curtea Europeana ca fiind aplicabila mutadis mutandis doar in cazuri in care se discuta despre: inchirieri (exemplu C-230/94 Renate Enkler referitor la inchirierea unei caravane si C-23/98 referitor la inchirierea unui imobil), despre concesiuni (exemplu C-174/06 COGEP), despre acordari de imprumuturi (exemplu C-142/99 Floridienne, in sensul considerarii acordarii de imprumuturi ca exploatare a capitalului detinut, in vederea obtinerii de dobanzi, cu caracter de continuitate) sau despre drepturi de folosinta sau alte drepturi (exemplu C-326/99 Goed Wonen, referitor la dreptul de uzufruct).

Astfel, petentul arata ca in toate aceste cazuri, bunurile corporale, actiunile, imobilele sau capitalul ramaneau in proprietatea celui care le exploata si nu se „consumau” prin instrainarea acestora. Insa Curtea Europeana a apreciat ca judecata din Van Tiem nu este aplicabila in cazul C 80/95 Harns and Helm (precizand ca achizitia de obligatiuni in baza carora urmeaza a se obtine dobanzi pe o anumita perioada de timp nu poate fi considerata exploatare a bunurilor) sau in cazul C-442/01 Kaphag (in care a precizat ca achizitia de actiuni in baza carora urmeaza a se incasa in timp dividende nu reprezinta exploatare a bunurilor).

Potentul mai precizeaza ca in cazul C-60/90 Polysar, in care era vorba despre activitatile unei societati holding de achizitie si vanzare de actiuni, reluand judecata din van Tiem referitoare la exploatarea bunurilor, Curtea Europeana si-a reformulat concluziile, precizand ca termenul „exploatare” trebuie considerat a se aplica tuturor operatiunilor, oricare ar fi forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri din bunurile in cauza pe o baza continua. „Nu rezulta din decizia van Tiem ca simpla achizitie si detinere a actiunilor unei companii ar trebui privita ca activitate economica conferind de drept detinatorului statutul de persoana impozabila. Simpla achizitie a participatiei in alta entitate nu echivaleaza cu exploatarea unei proprietati in scopul obtinerii din aceasta de venituri pe o baza de continuitate pentru ca orice dividend ce poate fi generat de acea detinere este rezultatul simplei detineri a dreptului de proprietate”.

Referitor la C-77/01 EDM Mineiro in care se punea problema calificarii din perspectiva TVA a unor operatiuni repetate de achizitie si revanzare de actiuni, petentul mentioneaza ca Curtea Europeana a precizat ca simpla achizitie si revanzare de titluri negociabile nu poate fi asimilata exploatarei unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remuneratie pentru astfel de tranzactii constand intr-un posibil profit la vanzarea titlurilor negociabile.

In opinia petentului, aceasta decizie este importanta din mai multe perspective: in primul rand spune ca exploatarea vizeaza un bun destinat obtinerii de venituri cu caracter de continuitate (si este clar ca nu i se poate

atribui o astfel de destinatie unui bun care face obiectul revanzarii) si, in al doilea rand, face distinctia dintre activitatile de exploatare (prestari de servicii prin natura lor) si activitatile comerciale de revanzare (livrari de bunuri, prin defmitie).

Petentul sustine ca, conform regulilor europene de TVA, tranzactiile imobiliare repetate ar constitui activitati economice taxabile de tipul activitatilor desfasurate de comercianti, si nu a activitatilor de exploatare; conform regulilor juridice, la incadrarea ca activitati comerciale a vanzarilor de imobile exista o problema de legislatie interna si cel putin o problema de procedura.

- *Referitor la sustinerea petentului ca organele de inspectie fiscala au aplicat retroactiv dispozitiile Codului Fiscal*

Petentul sustine ca mai mult de jumătate din prevederile legale invocate de organele de control fiscal au avut aplicabilitate doar incepand cu data de 01.01.2010, data la care a intrat in vigoare Ordonanta de Urgenta nr. 109 din 2009 si aceasta metoda de inducere in eroare a contribuabililor dar mai ales a instantelor de judecata are la baza tocmai slabiciunea tradata de normele fiscale in contradictoriu cu normele Codului Civil.

In sustinerea celor mentionate, petentul invoca art. 15 alin. (2) din Constitutia Romaniei care prevede „legea dispune numai pentru viitor, cu exceptia legii penale mai favorabile”, asigurand totodata stabilitatea drepturilor legal castigate si considera ca, potrivit art. 1 din Codul civil, legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva, adica pentru trecut. Legea se aplica numai faptelor petrecute in intervalul de timp de la intrarea sa in vigoare si pana la iesirea sa din vigoare, nu faptelor petrecute anterior intrarii ei in vigoare.

- *Referitor la sustinerea petentului ca obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimonial personal in baza art. 77 indice 1 din Codul Fiscal nu poate coexista cu obligatia de plata TVA*

Petentul precizeaza ca, din punct de vedere sistemic, art. 77 indice 1 reprezinta sediul materiei in ceea ce priveste impozitul de 3% - capitolul VIII¹ - venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal si, pe de alta parte, in interpretarea autoritatii fiscale, TVA se datoreaza pentru activitatile economice mentionate la art. 127 Cod Fiscal, activitati economice care nu includ vanzarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal.

In aceste conditii, petentul sustine ca pozitia autoritatilor fiscale de a incadra aceeasi tranzactie pe de o parte ca fiind o tranzactie cu bunuri imobile din patrimoniul personal si pe de alta parte o activitate economica, reprezinta o interpretare fortata a prevederilor legale.

- *Referitor la sustinerea petentului ca, din punct de vedere procedural, ANAF nu are dreptul de a controla persoanele fizice din perspective TVA in masura in care acestea nu sunt inregistrate fiscal*

Petentul isi intemeiaza aceasta sustinere pe urmatoarele prevederi legale:

- Art. 78 alin. (1), (2) si (3²) Cod Procedura Fiscala (registrul contribuabililor);

- Art. 79 Cod Procedura Fiscala (obligatia de a conduce evidenta fiscala);

- Art. 80 Cod Procedura Fiscala (reguli pentru conducerea evidentei contabile si fiscale);

- Art. 94 alin. (1) Cod Procedura Fiscala (inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale de catre contribuabili).

Fata de aceste aspecte, petentul considera ca organele fiscale nu au drept de control asupra persoanelor care nu au calitatea de contribuabil, respectiv nu au fost inregistrate fiscal, sau asupra persoanelor care nu figureaza pentru perioada supusa controlului ca fiind inregistrate fiscal.

In concluzie, petentul apreciaza ca, din punct de vedere procedural, inainte de efectuarea controlului, organele de control fiscal aveau obligatia sa declare din oficiu persoanele fizice care au realizat tranzactii cu bunuri imobile care s-ar fi incadrat in norma juridica si ar fi trebuit sa fie impozitati, fie sa modifice din oficiu datele din Registru pentru acei contribuabili care nu au declarat corect perioada in care au realizat operatiuni taxabile, toate aceste operatiuni urmand a fi efectuate prin acte care au valoarea de act administrativ comunicat subiectilor de drept fiscal care aveau dreptul la contestarea separata a acestora.

In concluzie, petentul considera ca nu exista in prezent texte legale eficiente care sa permita impozitarea TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate sau construite pe cont propriu.

Potentul sustine ca reprezentantii ANAF trebuie sa demonstreze ca imobilele proprietate personala, aflate in patrimoniul personal al persoanei fizice, nu au fost folosite in scop personal astfel incat sa fie aplicabile prevederile normelor metodologice ale art. 127 - persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Prin impunerea la plata TVA pentru vanzarea acestor imobile, petentul apreciaza ca ANAF considera, fara a avea probe in acest sens, ca imobilele respective nu au fost folosite niciodata in scop personal si apreciaza ca ANAF trebuie sa probeze contrariul, sarcina probei nefiind a contribuabilului, deoarece nu exista o prezumtie legala de comercialitate a vanzarii de imobile ci

dimpotriva, tocmai datorita mentinerii conceptiei Codului Comercial de la 1887, exista o prezumtie de necomercialitate a vanzarii de imobile.

In concluzie, petentul apreciaza ca incadrarea de piano a acestor activitati la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal nu este justificata, solutia corecta din punctul de vedere al petentului constand in identificarea activitatii economice ca facand parte din cea a producatorilor ori a comerciantilor lato sensu, deci a caracterului lor de profesie, de acte cu caracter permanent etc., in baza regulilor elaborate in traditia dreptului comercial.

Avand in vedere cele aratate, petentul solicita desfiintarea actelor administrative fiscale atacate, respectiv decizia de impunere nr. ... impreuna cu Raportul de Inspectie Fiscala nr. 4024/20.04.2012.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei si au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de dl. ..., rezulta urmatoarele:

In urma verificarii documentelor solicitate si puse la dispozitie de catre notarii publici, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l ... a desfasurat in perioada supusa controlului, respectiv 01.01.2007-31.12.2011, tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul prevederilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, devenind astfel persoana impozabila din punctul de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Din analiza tuturor livrarilor de terenuri construibile cu constructii vechi si constructii noi, respectiv apartamente, organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si care nu au fost utilizate in scopuri personale, indeplinind cumulativ prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

- a) Sunt livrari de bunuri imobile efectuate cu plata, asa cum rezulta din contractele de vanzare incheiate in forma autentica, in fata notarului;
- b) Locul livrarii este in Romania conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, respectiv acolo unde se gasesc bunurile imobile in momentul in care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate, imobilele fiind situate in localitatea ..., judetul
- c) Persoana fizica Gruescu Raul in calitate de proprietar, a realizat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din

patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila asa cum este definita in art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind „orice persoana care 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”. Potrivit alin. (2), al aceluia articol, „activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberate sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.” . In acest sens, organele de inspectie fiscala au precizat ca s-a pronuntat si Curtea Europeana de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie Dauphmoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), decizii preluate in legislatia romana prin Normele Metodologice ale aplicarii art. 127 alin. (2) aprobate prin HG 44/2004 , cu modificarile si completarile ulterioare.

d) Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice (asa cum au fost descrise), conform prevederilor pct. 3 alin. (1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabile de la data de 01.01.2007: „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.” si ulterior cu modificarile aduse de HG 1620/2009, cu aplicare din 01.01.2010.

Organele de inspectie fiscala au aratat ca operatiunile nu au constituit o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial la cumpararea terenurilor de catre titulari, in vederea realizarii vanzarilor de constructii noi, persoana fizica ... a luat toate masurile active similare cu cele ale producatorilor sicomerciantilor, in sensul ca a obtinut autorizatii de construire pe terenurile achizitionate, a realizat constructii noi, le-a apartamentat si le-a vindut la diverse persoane in general persoane fizice.

Potentul a efectuat, conform raportului de inspectie fiscala, urmatoarele tipuri de operatiuni:

1- vanzarea printr-un singur contract a doua parcele de teren cu casa ce formeaza corpuri funciare unice, situate in municipiul ..., dobandite prin cumparare in baza contractului nr...., in scopul revanzarii. Odata cu vanzarea celor doua imobile (teren si casa) a fost transferata si hotararea nr. ... din data de 28.10.2008 (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala) privind aprobarea planului urbanistic

de detaliu „Locuinte colective si functiuni complementare” eliberata de Consiliul Local al Municipiului ... pentru str. ... nr.... si, in acest sens, organul de control a constatat ca vanzarea are ca obiect livrarea unor terenuri construibile, iar casele existente sunt accesorii livrarii terenului, operatiunea fiind taxabila si neaplicandu-se scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. vanzarea prin 25 de contracte de apartamente noi si mansarde, dobandite prin cumparea terenului si a terasei blocurilor si edificate in baza urmatoarelor autorizatii de construire:

a. autorizatia de construire nr. ... pentru construire cladire birouri P+2E, modificata prin autorizatii de construire nr. ... pentru lucrari de tip a/ pe imobilul situat in ..., str. ..., nr...., regim de inaltime de la P+2E la P+2E+M cu spatii comerciale la parter si 12 apartamente, modificari fata de si modificari interioare constructie receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ... (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala).

Din cele 12 apartamente construite in ..., str...., nr. ..., in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionata in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., 11 apartamente si locuri de parcare au fost vandute ca si constructii noi, in perioada 01.11.2007-20.12.2007, inainte de data de 31.12.2008 (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala).

b. autorizatia de construire nr. ... (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala) eliberata de Primaria ... sub nr. pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, 11 apartamente si 12 locuri de parcare (str. ...), receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

Apartamentele si parcarile vandute printr-un numar de 14 contracte, construite in ... str. ... in baza autorizatiei de construire nr. ... si receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ... (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala) au fost vandute ca si constructii noi, in perioada 09.03.2009 -28.01.2010, inainte de data de 31.12.2010.

3. Vanzarea unui imobil vechi, constand in apartamentul nr. ... din ... str. ... nr. ... si teren aferent in cota de 84/822 cu parti comune si ... mp suprafata utila a apartamentului. Din datele transmise de Primaria ... (anexa nr. ... la raportul de inspectie fiscala) a rezultat ca imobilul a fost construit in anul 1972 si nu au fost facute modernizari care sa conduca la actualizarea datei primei ocupari. Imobilul a fost dobandit prin cumparare in baza contractului nr.

Organul de control a constatat ca, incepand cu data de 01.11.2007, persoana fizica ... a inceput sa vanda bunuri imobile din patrimoniul personal situate pe teritoriul Romaniei dobandite de acesta prin cumparare si construire in scopul revanzarii, care nu au fost utilizate in scopuri personale, provenind astfel din activitatea economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila.

Conform prevederilor art. 152 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, pentru persoana impozabila care incepe o activitate in cursul unui an, plafonul de scutire se determina proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului. Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru dl. ..., care incepe activitatea impozabila la data de 01.11.2007, plafonul de scutire TVA se determina pentru perioada noiembrie - decembrie 2007, dupa cum urmeaza:

$$(119.000 \text{ lei}/12 \text{ luni}) \times 2 \text{ luni} = 19.833 \text{ lei}$$

Din analiza tuturor contractelor de vanzare si a clauzelor contractuale prevazute in acestea, organul de control a constatat ca prima livrare efectuata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este in valoare de 113.673 lei (pret fara TVA), superioara plafonului de scutire TVA, astfel ca persoana impozabila ... avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pe intreaga perioada verificata 01.01.2006-31.12.2011, pentru tranzactiile cu bunuri imobile efectuate care intra in sfera de aplicare a TVA, contribuabilul nu a colectat TVA si nu a virat bugetului de stat TVA aferenta tranzactiilor imobiliare cu terenuri construibile.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. ... a realizat de o maniera independenta activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, conform prevederilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Baza impozabila, pentru tranzactiile taxabile efectuate incepand cu data de 01.11.2007, a fost stabilita de organul de control conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe baza pretului de vanzare din contract, ce reprezinta intreaga contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului considerat venit si pentru care a fost retinut si achitat de catre notarul public impozitul pe venit, cu acceptul vanzatorului. In acest sens, organele de inspectie fiscala au mentionat ca, in contractele de vanzare, vanzatorul si cumparatorul nu au convenit nimic cu privire la TVA colectata, iar vanzatorul nu a intocmit factura pentru nicio livrare, conform prevederilor art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Livrarea imobilelor nu este o livrare nenominala (fara consemnarea numelui cumparatorului in vreun document) ci este o vanzare nominala in care numele cumparatorului este consemnat in contractul de vanzare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata conform prevederilor art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a Deciziei nr. 2/2011, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra pretului de vanzare ce constituie contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, avand in vedere ca in contractele de vanzare nu se prevede ca pretul de vanzare include TVA colectata.

In perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat ca petentul a incheiat urmatoarele contracte de vanzare - cumparare:

1. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 3, situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
2. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 2, situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
3. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
4. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 7, situat in ..., str. ... nr...., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ...
5. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 1, situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ...
6. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 9, situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
7. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 8, situat in ..., str. ... nr. ..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
8. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 4, situat in ..., str. ... nr...., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
9. Contractul de vanzare cumparare nr., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 12, situat in ..., str. ... nr...., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
10. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 10, situat in ..., str. ... nr...., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.

11. Contractul de vanzare cumparare nr. ... , reprezentand vanzarea apartamentului nr. 5, situat in ..., str. ... nr..., construit de catre ... in baza autorizatiilor nr.... si nr. ..., receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr.
12. Contractul de vanzare cumparare nr., reprezentand vanzarea a doua imobile situate in ..., str. ... nr. ... constand in casa si teren si str. ... nr. ... constand in casa si teren dobandite prin cumparare. Odata cu vanzarea celor doua imobile (teren si casa) a fost transferata si hotararea nr. ... din data de... privind aprobarea planului urbanistic de detaliu „Locuinte colective si functiuni complementare” , eliberata de Consiliul Local al Municipiului ... pentru imobilul din str. Pentru imobilul din str., pretul terenului a fost de ... euro, iar pretul casei de ... euro. In acest sens organul de control a constatat ca vanzarea are ca obiect livrarea unor terenuri construibile, iar casele existente sunt accesorii livrarii terenului.
13. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 1 si a locului de parcare din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare ...
14. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 8 si a locului de parcare nr. 2 in ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
15. Contractul de vanzare cumparare nr...., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 2, a locului de parcare nr. ... si a locului de parcare nr. 4 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare ...
16. Contractul de vanzare cumparare nr...., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 6 si a locului de parcare nr. 12 si a locului de parcare nr. 3 in ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare....
17. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 4 si a locului de parcare nr. 7 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare
18. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului situat la demisol si a locului de parcare nr. 1 din ... str. ... nr. 1,

construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primara ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

19. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. XX si a locului de parcare nr. 9 in ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executie constructie de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

20. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. VII din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

21. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 5 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executie constructie de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

22. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 10 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

23. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 9 si a locului de parcare nr. 5 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

24. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 3 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executia constructiei de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

25. Contractul de vanzare cumparare nr. ..., reprezentand vanzarea locului de parcare nr. 6 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executie constructie de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare

26. Contractul de vanzare cumparare nr...., reprezentand vanzarea apartamentului nr. 11 din ... str. ... nr. 1, construit de catre ... in baza autorizatiei de construire nr. ... eliberata de Primaria ... sub nr. ... pentru executie constructie de tipul locuinte D+P+2E+ER, receptionate in baza procesului verbal de receptie finala nr. ..., pentru care a fost emisa autorizatia de functionare ...

Modul de determinare a bazei impozabile si a TVA datorata a fost prezentat de echipa de inspectie fiscala in anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala.

Pentru stabilirea regimului operatiunilor efectuate de petent, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, valabile de la data de 01.01.2007, conform carora livrarea unei constructii noi inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori, coroborat cu punctul 62, alin. (2) lit. a) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza: „In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o/colectat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal."

Operatiunile desfasurate de dl. ... au fost considerate de organele de inspectie fiscala operatiuni taxabile intrucat au reprezentat livrari de constructii noi (asa cum s-a aratat la punctele 1-11 si 13-26) sau au avut ca obiect livrarea unor terenuri construibile, iar casele existente au fost accesorii livrarii terenului (punctul 12), conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, pentru perioada verificata 01.01.2007 - 31.12.2011, organul de control a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata datorata, in suma de ... lei, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in baza deciziei nr. 2/2011 (in contractul de vanzare cumparare nu este prevazut ca pretul include TVA) aferenta valorii livrarilor de constructii noi in suma de 6.296.980 lei (anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala).

Pentru TVA colectata suplimentar aferenta anilor 2007-2010, in suma totala de ... lei, conform prevederilor OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

art. 119, art. 120 si art. 120¹ organul de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi in suma de ... lei de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta fiecarui an si pana la data de 17.04.2012 si penalitati de intarziere in cota de 15% pentru debitul in suma de ... lei ce inregistreaza intarzieri mai mari de 90 de zile de la data de 01.07.2010, in suma de ... lei.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestator, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dl. ... a obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniu personal si nu s-a inregistrat in termen in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA = ... lei;
- majorari de intarziere = ... lei;
- dobanzi de intarziere = ... lei;
- penalitati de intarziere = ... lei.

• Referitor la procedura de a adauga TVA la un pret deja stabilit intre parti

In urma verificarii documentelor solicitate si puse la dispozitie de catre notarii publici, inclusiv contractele incheiate in forma autentica, pana la finalizarea inspectiei fiscale, a rezultat ca preturile cuprinse si stipulate in contract nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a domnului Preturile au fost integral achitate.

In fapt, sunt aplicabile urmatoarele prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”;
- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este

de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata." coroborat cu pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad: „Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare potrivit legii”.

In acest sens a fost data Decizia nr. 2 a COMISIEI CENTRALE FISCALA, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr. nr. 278 din 20 aprilie 2011, care prevede:

„In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrarii."

Concluzionand, organul de control a procedat corect la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, prin aplicarea cotei standard de TVA, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asupra bazei impozabile in valoare de ... lei, reprezentand contrapartida obtinuta de vanzator ca urmare a livrarii de terenuri construibile si constructii noi, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si in baza Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/ 2011 (in contractele de vanzare cumparare nu este prevazut nimic cu privire la TVA) stabilind o taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata, nedecarata de contribuabil si nevirata in suma totala de ... lei.

- Referitor la calificarea petentului ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA si la calificarea vanzarilor de locuinte efectuate de petent ca activitati economice

In fapt, in perioada verificata 2007-2011, petentul a efectuat 26 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Este considerata persoana impozabila orice persoana care 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.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

- art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an (11 in noiembrie si decembrie 2007) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petent in perioada 2007-2011 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca “ nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.”

Bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta in marea majoritate apartamente noi pentru care contribuabilul are calitatea de proprietar.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentului deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca aceasta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

In mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de dl. ... nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial la cumpararea terenurilor de catre titular, ci reprezinta o activitate economica de dezvoltare imobiliara desfasurata de petent care a luat toate masurile active similare cu cele ale producatorilor si comerciantilor, in sensul ca a obtinut autorizatii de construire pe terenurile achizitionate, a achizitionat materiale de constructii, a realizat constructii noi, le-a apartamentat si le-a vandut catre diverse persoane fizice.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dl. ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzarea de apartamente si terenuri cu case in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)- d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Operatiuni impozabile

ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);”*

• *Referitor sustinerea petentului ca organele de inspectie fiscala au aplicat retroactiv prevederile Codului fiscal*

Urmare verificarii prevederilor legale invocate de organele de inspectie fiscala in emiterea actului administrativ contestat, s-a constatat ca toate prevederile legale invocate sunt aplicabile in perioada fiscala la care s-a facut referire de echipa de inspectie fiscala. Astfel, nu se poate lua in considerare sustinerea petentului, deoarece echipa de inspectie fiscala a invocat prevederi legale aplicabile tranzactiilor efectuate.

- *Referitor la sustinerea petentului ca obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimonial personal in baza art. 77 indice 1 din Codul Fiscal nu poate coexista cu obligatia de plata TVA*

In fapt, sustinerea petentului ca obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal in baza art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu poate coexista cu obligatia de plata a TVA este injusta deoarece, asa cum am aratat, tranzactiile desfasurate de petent reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, iar obligatia de plata a impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal nu-l absolve pe acesta de indeplinirea obligatiilor ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, neexistand nicio prevedere legala in acest sens.

Avand in vedere ca persoana fizica ... a obtinut venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala, urmare a unei activitati care s-a dovedit a fi in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, conform art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 3 din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea acestuia, rezulta ca acesta este persoana impozabila din punct de vedere al TVA, si, in consecinta, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aplice prevederile art. 153 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „... *Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform 153*” coroborat cu pct. 62 alin. (2) lit. a) din HG 44/2004 privind NM date in aplicarea acesteia.

In fapt, petentul a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale, asa cum este definita de art. 96 alin. (1) lit. b) din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„ (1) *Formele de inspectie fiscala sunt:*

...

b) inspectia fiscala partiala, care reprezinta activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligatii fiscale, pentru o perioada de timp determinata.”

iar calitatea domnului ... de persoana impozabila din punct de vedere al TVA a fost dovedita in baza contractelor de vanzare cumparare incheiate de acesta.

In consecinta, sustinerea petentului ca obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimonial personal in baza art. 77 indice 1 din Codul Fiscal nu poate coexista cu obligatia de plata TVA nu este corecta.

- *Referitor la sustinerea petentului ca, din punct de vedere procedural, ANAF nu are dreptul de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA in masura in care acestea nu sunt inregistrate fiscal*

In drept, avand in vedere aspectele prezentate anterior pentru calificarea domnului ... ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in ceea ce priveste competenta de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA, in masura in care acestea nu sunt inregistrate din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 6 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”

- art. 14 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Criteriile economice

(1) Veniturile, alte beneficii si valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale.

(2) Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal dupa continutul lor economic.”

- art. 15 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Eludarea legislatiei fiscale

(1) In cazul in care, eludandu-se scopul legii fiscale, obligatia fiscala nu a fost stabilita ori nu a fost raportata la baza de impunere reala, obligatia datorata si, respectiv, creanta fiscala corelativa sunt cele legal determinate.

(2) Pentru situatiile prevazute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 23.”

- art. 23 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„Nasterea creantelor si obligatiilor fiscale

(1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.”

- art. 94 alin. (1) din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.*”

- art. 95 din OG 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

„*Persoanele supuse inspectiei fiscale*

Inspectia fiscala se exercita asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligatii de stabilire, retinere si plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevazute de lege.”

- art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„... *Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform 153*”

In consecinta, organele Ministerului Finantelor Publice au dreptul de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA in situatia in care acestea nu au solicitat, conform prevederilor legale, inregistrarea in scopuri de TVA.

Deoarece accesoriile urmeaza principalul iar debitul in suma de ... lei reprezentand TVA de plata este datorat, petentul datoreaza si accesoriile in suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere, ... lei reprezentand dobanzi de intarziere si, respectiv, ... lei, reprezentand penalitati de intarziere, masura fiind una accesorie conform principiului de drept “*sequitur principale*”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 4340/11.09.2012:

DECIDE

• respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:

- TVA de plata ... lei; -
- majorari de intarziere ... lei;
- dobanzi de intarziere ... lei;
- penalitati de intarziere ... lei.

- prezenta decizie se comunica la:

- Persoana Fizica ... ;

- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV

....