

DECIZIA NR. 348/2015

privind solutionarea contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../18.02.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de D.G.R.F.P. A.J.F.P.....Inspectie fiscala persoane fizice, prin adresa inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice sub nr./18.02.2014, cu privire la contestatia formulata de catre X cu domiciliul fiscal in, str., nr....., jud.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P.....- Inspectia Fiscala, in Decizia de impunere nr...../29.11.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere.

D-nul X, contesta prin reprezentant ales avocat X conform imputernicirii avocatiala din 07.02.2014 existenta in original la dosar, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./29.11.2013, emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr./29.11.2013, si anume:

- lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.
- lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;

Contestatia este 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 obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./29.11.2013, comunicata sub semnatura, in data de 14.01.2014, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la AJFP....., in data de 07.02.2014, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de X impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./29.11.2013.

I. X, contesta in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./29.11.2013, si anume:

- lei reprezentind TVA
- lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

Contestatoarea solicita anulara totala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./29.11.2013, din urmatoarele considerente:

1. Codul fiscal in perioada 01.01.2004-01.01.2010, nu reglementeaza situatiile in care persoanele fizice care incheie contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile, din punctul de vedere al TVA. Prin OUG 109/2009 intrata in vigoare la 01.01.2010 a fost introdus un nou alineat la art 127 din Codul fiscal, respectiv alineatul 1, indice 1, cu urmatorul cuprins “situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme”. Aceasta prevedere legala nu poate opera retroactiv pentru perioada supusa controlului ci numai pentru viitor adica de la data de 04.01.2010.

2. Vanzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal in anii 2007-2009, nu reprezinta activitate economica si in consecinta contestatoarea nu are calitatea de persoana impozabila in scopuri de TVA conform art.127, alin.(1) din Codul fiscal.

Activitatile economice sunt definite la art.127, alin. 2 din Codul fiscal si cuprind: activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. Contestatoarea sustine ca nu se incadreaza in nici una dintre aceste categorii.

Construirea si vanzarea de bunuri imobile, in opinia petentului, nu constituie activitate de exploatare" a bunurilor imobile.

3. Pana la 01.01.2010, atat Codul Fiscal cat si Normele de aplicare a acestuia, in cazul obtinerii de venituri din vanzarea de bunuri imobile de catre persoane fizice, nu au definit notiunea de “caracter de continuitate”.

Daca legiuitorul ar fi urmarit aplicarea art 127, alin 2 si in cazul vanzarii de bunuri imobile de catre persoane fizice era in puterea lui sa defineasca termenul de continuitate, modul de inregistrare si de evidenta a unei asemenea activitati.

Caracterul de continuitate la vanzarea de imobile de catre persoane fizice este, in opinia contestatarului definit numai de HG 1620/2009 intrat in vigoare la 01.01.2010, dar acesta prevedere nu poate fi aplicata retroactiv pentru anii 01.01.2008 – 01.01.2010 si prin urmare considera ca incheierea in perioada 01.01.2008 - 01.01.2010 a mai multor contracte de vanzare-cumparare privind imobile din patrimoniul personal, nu constituie activitate economica cu caracter de continuitate, asa cum sustine organul de control.

In acest sens, contestatarul invoca prevederile din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2007, care prevad in mod expres ca vanzarea de imobile proprietate persoana la nu constituie activitate economica.

4. Stabilirea de obligatii fiscale de TVA si majorari de intarziere aferente, pentru vanzarea de imobile din patrimoniul personal, incalca doua principii de fiscalitate: cel al certitudinii impunerii si cel al eficientei prevazute de art.3 alin.(1) lit.b) si d) din Codul fiscal.

5. Incadrarea de catre organul de control fiscal a operatiunilor de vanzare de imobile proprietate personala, in sfera de aplicare a TVA, este in contradictie cu celelalte prevederi ale Codului fiscal, privitoare la impozitul pe venit (art. 77¹ si art. 83 alin.(3) lit. f).

6. Sub aspectul calcularii TVA si accesoriile intarziere, actele administrativ fiscale atacate sunt netemeinice si nelegale.

Organul fiscal a calculat in mod gresit TVA, aplicand cota standard de 24 % asupra pretului declarat in contractele de vanzare-cumparare si efectiv incasate de catre subsemnatii.

Potrivit prevederilor pct.23 alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal „pretul include taxa, in cazul livrarilor de bunuri si/sau servicii direct catre populatie”.

7.TVA este o taxa neutra, care se achita de cumparator si care, in cazul unei persoane fizice, care achizitioneaza un bun, este inclusa in pretul platit. Prin urmare, contestatarul considera ca procedeul corect ce ar fi trebuit aplicat, in situatia in care s-ar fi dalorat TVA, ar fi fost cel al sutei marite,;procedeul descris la pct. 23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. („se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respecliv 24x100/124”).

8. organul de control mentioneaza ca petentul ar fi depasit plafonul anual in anii 2009, 2010 si 2012 si nu l-a depasit in anul 2011, apreciind ca a realizat venituri, in fiecare dintre anii mentionati, mai mari de 100.000 euro inclusiv, ceea ce este cu totul neadevarat, deoarece contestatarul nu a depasit plafonul anual.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../29.11.2013 emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr/29.11.2013 s-au stabilit in sarcina persoanei impozabile in ceea ce priveste TVA, **X** suma totala de lei care se compune din:

- lei reprezentind TVA;
- lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA;

Din Raportul de inspectie fiscala nr...../29.11.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../29.11.2013, cu privire la TVA in valoare de lei stabilita suplimentar de plata, rezulta urmatoarele:

Perioada supusa inspectiei fiscale : 01.01.2008-31.12.2012.

Persoana impozabila nu a fost inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata.

1. Stabilirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Pe baza declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal intocmite si depuse de catre notarii publici la organul fiscal teritorial s-a constatat faptul ca

- **X**, CNP..... figureaza cu un numar de 5 tranzactii imobiliare efectuate si un venit impozabil aferent in suma de lei (anexa nr. 4.1);

- **X**, CNP figureaza cu un numar de 2 tranzactii imobiliare efectuate si un venit impozabil aferent in suma de lei (anexa nr. 4.2);

Pentru determinarea situatiei fiscale organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele documente (prezentate de catre contribuabil):

-8 contracte de vanzare cumparare in care d-nul **X** si sotia **X** au calitatea de beneficiari de venit (anexele nr. 5.1 – 5.8);

-1 contract de vanzare cumparare in care d-nul **X** si sotia **X** au calitatea de cumparatori;

-o promisiune bilaterala de vanzare cumparare (anexa nr. 5.9);

-2 autorizatii de construire (nr...../08.07.2009, emisa de Primaria municipiului si nr./14.05.2007 emisa de catre Primaria comunei – anexele nr. 6.1 si nr. 6.2);

-un act de dezlipire nr. /04.10.2010 si un act de apartamentare si iesire din indiviziune nr. /29.05.2008;

-certificatul de urbanism nr. /..... DIN 22.09.2011 eliberat de Consiliul Judetean (anexa nr. 6.3);

-certificat nr. /11.06.2010 pentru notarea constructiilor in cartea funciara emis de catre Primaria municipiului si certificatul nr. /29.01.2008 de atestare a edificarii constructiei emis de catre Primaria..... (anexele nr. 7.1 si nr. 7.2);

- 2 incheieri de intabulare emise de catre OCPI (anexele nr. 8.1 si nr. 8.2);

- 2 procese verbale de receptie la terminarea lucrarilor nr..... /03.12.2007 emis de catre primaria comunei si nr..... /14.06.2010 emis de catre Primaria municipiului (anexa nr. 9.1 si nr. 9.2);

-2 declaratii autentificate notarial sub nr. /10.11.2010 si nr. /10.11.2010 (anexele nr. 10.1 si nr. 10.2);

-3 facturi fiscale emise de catre SC X SA si SC X SA

-documentele si informatiile obtinute urmare a controlului inopinat (asa cum rezulta din procesul verbal inregistrat la D.G.R.F.P. – Administratia Judeteana a Finantelor Publice- Inspectie Fiscala sub nr. /31.10.2013).

Din datele inscrise in documentele mentionate mai sus rezulta ca persoana fizica X in asociere cu X a derulat urmatoarele operatiuni imobiliare :

- in anul fiscal **2007** (respectiv 14.05.2007) Dl. X a obtinut dreptul de construire „locuinte P+E+M1+M2” pe imobilul teren constructii situat in comuna, strada; conform actului de apartamentare si iesire din indiviziune autentificat notarial sub nr. /29.05.2008 si a incheierii de intabulare nr. /30.05.2008, bunul imobil rezultat este apartamentat in 6 apartamente **inscrise in cartea funciara dupa cum urmeaza:**
- in proprietatea lui X si sotia X cota de ½ parte din apartamentele nr. I, nr. II, nr. III si nr. IV, cealalta cota de ½ parte revenind in proprietate lui X;
- in proprietatea lui X si sotia X intreg apartamentul nr. V;
- in proprietatea lui X intreg apartamentul nr. VI.
- in anul fiscal **2009** (respectiv 08.07.2009) X si sotia X au obtinut dreptul de construire „vila cu 4 apartamente, fiecare cu loc de parcare, imprejmuire si organizare de santier in curte proprie” pe imobilul teren situat in str.....,; conform actului de dezlipire autentificat notarial sub nr. /04.10.2010 si a incheierii de intabulare nr. /29.07.2010, bunului imobil rezultat a fost apartamentat in patru corpuri funciare distincte;
- Pentru bunurile imobile construite persoana impozabila a incheiat promisiuni sinalagmatice de vanzare cumparare, in baza carora a incasat avansuri anterior incheierii contractelor de vanzare;
- 8 dintre apartamentele construite in nume propriu si in coproprietate cu X au fost instrainate prin vanzare in perioada august 2008 – aprilie 2012, iar la data inspectiei fiscale contribuabilul mai detine in proprietate bunurile imobile – apartamente nr. 1 si nr. 5 situate in localitatea, str..... nr., judet
- in anul fiscal **2011** contribuabilul instraineaza prin vanzare un bun imobil –teren situat in extravilanul comunei dobandit prin cumparare si a carui destinatie este de construire, conform certificat urbanism nr. /..... /22.09.2011 (anexa nr. 6.3), doar dupa intocmirea PUD.

Situatia detaliata a contractelor de vanzare cumparare si a antecontractelor/promisiunilor de vanzare cumparare de vanzare cumpare reprezentand operatiunile ce intra in sfera de aplicare a TVA este prezentata in anexa nr. 10.

Avand in vedere aspectele retinute si prezentate mai sus de organul de inspectie fiscala, pe baza documentelor detinute si in conformitate cu prevederile titlului VI – Taxa pe

valoarea adaugata din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completari ulterioare si H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, rezulta urmatoarele constatari fiscale cu privire la tranzactiile cu bunuri imobile efectuate de persoana fizica **X** impreuna cu sotia **X**:

1.Imobilele instrainate sunt bunuri detinute in coproprietate, respectiv sot/sotie, iar livrarea acestora nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, coproprietarul **X** actionand in numele asocierii **X** si sotia **X** si nu in nume propriu, in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art.125 1alin.(1), punctul 18 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, in care se precizeaza :

« Persoana impozabila are intelesul art.127 alin.(1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica ; »

2. Obtinerea a 2 autorizatii de construire in baza carora au fost edificate un numar de 10 bunuri imobile apartamente, vanzarea a 7 apartamente in perioada 01.01.2008 – 31.12.2012 precum si incasarea unor sume cu titlul de avans din pretul de vanzare al bunurilor imobile anterior transferului dreptului de proprietate, respectiv a livrarii acestora demonstreaza faptul ca aceste apartamente nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare efectuate nu au avut un caracter ocazional.

Prin urmare, rezulta ca persoana fizica **X** impreuna cu sotia a desfasurat activitatea de exploatare a bunurilor corporale imobile, care din punct de vedere fiscal, constituie activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri pentru care persoana fizica **X** dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

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

- punctul 3, alin.(1) si (3) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003.

3.Operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, indeplinind conditiile prevazute de urmatoarele prevederi legale:

- art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal coroborat cu punctul 2, alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003;

- art. 128 alin.(1), (2) si (3), lit.b) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

In drept, art.126, alin.(1) din Codul Fiscal stabileste ca operatiuni impozabile in Romania livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, iar art.127, alin.(1) si (2) din acelasi act normativ consacra calitatea de persoana impozabila a persoanei care de o maniera independenta si indiferent de loc desfasoara activitati economice, intre care si cele de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, art.128, alin.(1) din Codul Fiscal prevede ca transferul drepturilor de a dispune de bunuri ca si un proprietar este considerata livrare de bunuri, astfel incat operatiunile desfasurate de persoana fizica **X** de vanzare de bunuri imobile dobandite prin construire se analizeaza in ansamblul lor ca operatiuni aferente apartamentelor construite in scop de vanzare, respectiv ca operatiuni de livrari de bunuri in sensul art.128 din Codul Fiscal.

Asadar se constata ca persoana impozabila **X** datoreaza taxa pe valoarea adaugata pentru veniturile obtinute din aceste activitati tocmai pentru ca operatiunile realizate se analizeaza ca operatiuni impozabile in sensul art.126, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul

Fiscal. Dispozitiile mentionate ale art.126 din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal, se analizeaza ca regula generala in materie de impunere (prin percepere de taxa pe valoarea adaugata) a operatiunilor aducatoare de venit, rezultand ca persoanei fizice ii revenea obligatia de a se inregistra ca persoana impozabila inca de la data demararii operatiunilor mai sus descrise, realizate in scopul obtinerii de venituri impozabile (data obtinerii primei autorizatii de construire, respectiv 14.05.2007).

4.Activitatea economica se considera ca a fost inceputa din momentul in care persoana impozabila intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul exploatarei bunurilor corporale imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, este considerata ca fiind inceputa inca din anul 2007 odata cu obtinerea autorizatiei de construire nr./14.05.2007.

Intentia persoanei fizice de a desfasura activitatea economica in scopul obtinerii de venituri cat si momentul inceperii acestei activitatii a fost determinata de organelor de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.146, alin. (4).

Organul de inspectie fiscala a determinat data la care persoana impozabila a depasit plafonul de scutire TVA tinand cont de veniturile realizate din vanzari de bunuri corporale imobile, cat si de avansurile incasate anterior vanzarii.

Intrucat bunurile imobile tranzactionate sunt bunuri detinute in coproprietate pentru care persoana fizica **X** si sotia **X** a actionat atat in nume propriu cat si al sotiei, respectiv al sotului, plafonul prevazut la art. 152, alin.(1) din Codul fiscal pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare ca platitor de TVA conform art.153 alin.(1) din Codul fiscal, este analizat la nivelul asocierii **X** si sotia **X** conform prevederilor art.125 pct.18, art.127 alin.(9) si (10) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

La data de 30.09.2009, persoana impozabila **X** impreuna cu sotia **X** a realizat o cifra de afaceri in suma de lei (asa cum rezulta din anexa nr. 10), care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata de..... euro/..... lei (echivalentul in lei la cursul de schimb la data aderarii), prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.10.2009 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni la D.G.F.P., pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Cifra de afaceri realizata la 30.09.2009 in suma de lei este formata din pretul de vanzare la data transferului dreptului de proprietate pentru bunurile imobile - apartamente dobandite de persoana impozabila cu titlu de construire din locatia, atr.,, judet

Cifra de afaceri a fost determinata de catre organele de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

-art.152, alin.(2) din Legea nr.571/2003;

- art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila **X** devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2009.

Avand in vedere cele precizate mai sus persoana impozabila **X** impreuna cu sotia **X** a efectuat in perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, urmatoarele operatiuni (prezentate detaliat in anexa nr. 10):

- in perioada 01.01.2008 – 31.10.2009 (perioada in care persoana impozabila se afla in regimul special de scutire) a livrat un numar de 3 bunuri imobile- apartamente;
- in perioada 01.11.2009-09.04.2012 persoana impozabila a realizat un numar de 5 (cinci) operatiuni impozabile reprezentand livrarea a 4 bunuri imobile – apartamente si a

unui bun imobil teren si a incasat sume cu titlul de avans anterior transferului dreptului de proprietate, respectiv a livrarilor efectuate;

- in perioada 10.01.2012 – 31.12.2012 organul fiscal nu a mai identificat alte tranzactii cu bunuri imobile efectuate de catre persoana impozabila **X**
- la data inspectiei fiscale persoana impozabila mai detine in stoc 2 bunuri imobile apartamente (apartamentul nr. 1 si apartamentul nr. 5) situate in judetul , comuna , str. nr. (asa cum rezulta si din nota explicativa data pe proprie raspundere de catre persoana impozabila **X** la data de 29.10.2013– anexa nr. 11).

Potrivit constatarilor prezentate mai sus, pentru livrarile de imobile efectuate persoana impozabila avea obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 10.10.2009 in conformitate cu art.152, alin. (6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Pentru perioada 01.01.2008-31.12.2012 persoana impozabila nu a prezentat evidenta contabila si fiscala in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, respectiv jurnale pentru vanzari si pentru cumparari si nu a depus la organul fiscal teritorial deconturile de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna noiembrie 2009, incalcand astfel urmatoarele prevederi legale, aplicabile perioadei 01.11.2009-31.12.2012:

- punctul 62 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003
- art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,
- art.156, «Evidenta operatiunilor», alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal coroborat cu prevederile punctului 79. (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003,
- O.M.F.P. nr. 2217/2006 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 alin. (1)-(3) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările ulterioare;
- art.1, alin.(1) si (2) din O.M.F.P. nr.1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată,
- art.155, alineatul (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,
- art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Ca urmare a nerespectarii de catre persoana impozabila a prevederilor cu privire la inregistrarea fiscala si odata cu aceasta cu privire la declararea cifrei de afaceri pe care preconiza sa o realizeze in cursul anului 2008, si in vederea stabilirii perioadei fiscale de depunere a deconturilor de TVA aferenta anilor 2009, 2010, 2011 si 2012, organele de inspectie fiscala au avut in vedere cifra de afaceri realizata din operatiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, astfel :

- la 31.12.2009 in suma de lei;
- la 31.12.2010 in suma de lei;
- la 31.12.2011 in suma de lei;
- la 31.12.2012 in suma de lei.

Prin urmare, perioada fiscala ca obligatie de depunere a decontului de TVA si de plata a TVA este stabilita de catre organele de inspectie fiscala dupa cum urmeaza:

- trimestrul calendaristic pentru anii fiscali 2009, 2010, 2011 si 2012;
- luna calendaristica pentru anul fiscal 2013.

Perioada fiscala a fost determinata in conformitate cu prevederile art. 156¹, alineatul (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.80 din Normele metodologice.

Stabilirea bazei de impozitare si calculul taxei pe valoarea adaugata :

In perioada 01.11.2009-31.12.2012, persoana impozabila **X** a efectuat urmatoarele operatiuni:

A. Operatiuni impozabile taxabile constand in:

-vanzarea a 2 bunuri imobile (apartamente) situate in locatia, str.dobandite cu titlul de construire reprezentand livrari de constructii noi.

-vanzarea a unui bun imobil teren constructibil, situat in judetul, comuna

;-incasarea cu titlul de avans anterior datei la care intervine livrarea pentru doua bunuri imobile apartamente, asa cum rezulta din anexa nr. 10.

B. Operatiuni scutite fara drept de deducere

In perioada verificata contribuabilul vinde urmatoarele bunuri imobile:

- contractul de vanzare cumparare autentificat notarial nr./10.02.2012 **X** instraineaza dreptul de proprietate a unui bun imobil – apartament nr. ... situat in, str. dobandit prin construire in anul 2010;

- contractul de vanzare cumparare autentificat notarial nr./09.04.2012 **X** instraineaza dreptul de proprietate a unui bun imobil – apartament nr. ... situat in, str. dobandit prin construire in anul 2010.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru operatiunile impozabile efectuate in perioada 01.11.2009-31.12.2012, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila taxabila in suma de lei (anexa nr. 10) care este constituita din contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului la data transferului posesiei si a proprietatii.

Potrivit contractelor de vanzare-cumparare, prin care se transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile, se precizeaza termenul de pret de vanzare, care nu include si taxa pe valoarea adaugata.

In conditiile in care in aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si tva si avand in vedere ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce reprezinta contrapartida obtinuta de persoana impozabila vanzatoare din partea cumparatorului, organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, calculata prin aplicarea cotei de tva de 24 %, asupra bazei de impozitare estimate in suma de lei, realizata in perioada 01.11.2009-31.12.2012.

Situatia determinarii taxei pe valoarea adaugata colectata este prezentata in anexa nr. 12.

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit ca persoana impozabila datorează obligatii de plata accesorii in suma totala de..... lei, din care:

A. dobanzi de întârziere in suma de lei, calculate pentru perioada 26.10.2011-24.05.2013 prin aplicarea cotei de 0,04 %, în conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) si art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

B. penalitati de intarziere in suma de..... lei, calculate prin aplicarea cotei de 15%, respectiv 5% din obligatiile principale nestinse, in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120¹ alin.(1) si (2) lit.b) si c) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile prevazute de O.U.G. nr.39/2010.

Majorarile de intarziere/dobanzile au fost calculate pana la data de 28.11.2013, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pentru perioada 25.01.2011-28.11.2013.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata : 01.01.2008 -31.12.2012

Referitor la taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei cu majorari/dobanzi de intarziere de lei si penalitati de lei, stabilite de plata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../29.11.2013, **D.G.R.F.P. prin Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2009-2012, constand in vanzari de apartamente, petentul X, datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei cu accesoriile aferente, in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate, au depasit plafonul de scutire si nu s-au inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire.**

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP-Inspectie fiscala persoane fizice au efectuat, la persoanele fizice X si sotia X, o inspectie fiscala partiala urmare caruia au incheiat Decizia de impunere nr...../29.11.2013 care a avut la baza Raportul de inspectie fiscala nr...../29.11.2013.

Controlul a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare, ca urmare a centralizarii declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (cod), depuse de notarii publici.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l X avand CNP..... si X avand CNP figureaza in listele nominale ale beneficiarilor de venit cu tranzactii imobiliare efectuate intre anii 2008-2012 astfel:

- X, CNP figureaza cu un numar de 5 tranzactii imobiliare efectuate si un venit impozabil aferent in suma de lei;
- X, CNP figureaza cu un numar de 2 tranzactii imobiliare efectuate si un venit impozabil aferent in suma de lei;

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca persoana fizica X si sotia X, in anul fiscal 2007 (respectiv 14.05.2007) DI. X a obtinut dreptul de construire „locuinte P+E+M1+M2” pe imobilul teren constructii situat in comuna, strada.....; conform actului de apartamentare si iesire din indiviziune autentificat notarial sub nr./29.05.2008 si a incheierii de intabulare nr./30.05.2008, bunul imobil rezultat este apartamentat in 6 apartamente inscrise in cartea funciara, in anul fiscal 2009 (respectiv 08.07.2009) X si sotia X au obtinut dreptul de construire „vila cu 4 apartamente, fiecare cu loc de parcare, imprejmuire si organizare de santier in curte proprie” pe imobilul teren situat in, str.,; conform actului de dezlipire autentificat notarial sub nr./04.10.2010 si a incheierii de intabulare nr...../29.07.2010, bunului imobil rezultat a fost apartamentat in patru corpuri funciare distincte;

Pentru bunurile imobile construite persoana impozabila a incheiat promisiuni sinalagmatice de vanzare cumparare, in baza carora a incasat avansuri anterior incheierii contractelor de vanzare;

8 dintre apartamentele construite in nume propriu si in coproprietate cu X au fost instrainate prin vanzare in perioada august 2008 – aprilie 2012, iar la data inspectiei fiscale

contribuabilul mai detine in proprietate bunurile imobile – apartamente nr. 1 si nr. 5 situate in localitatea, str. nr., judet

In anul fiscal 2011 contribuabilul instraineaza prin vanzare un bun imobil –teren situat in extravilanul comunei..... dobandit prin cumparare si a carui destinatie este de construire, conform certificat urbanism nr./...../22.09.2011 (anexa nr. 6.3), doar dupa intocmirea PUD.

Organele de inspectie fiscala constata ca activitatea economica a fost inceputa din momentul in care persoana fizica a intentionat sa efectueze o astfel de activitate, in acest caz, intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind inceputa in luna mai 2007, deoarece la data de 14.05.2007 a autorizatia nr...../14.05.2007 pentru construirea unui imobil „locuinte P+E+M1+M2”, iar operatiunile imobiliare efectuate de contestatar reprezinta operatiuni impozabile care intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata in conformitate cu urmatoarele prevederi legale :

- art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal;
- punctul 2 alin. (1) si (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003;
- art.128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal.

Urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila **X** impreuna cu sotia **X** a depasit plafonul de scutire a TVA la data de 30.09.2009, ca urmare a incasarii cotei parti din vanzarea unui numar de trei apartamente, in baza contractelor de vanzare cumparare autentificate (potrivit anexei nr.10 la Raportul de inspectie fiscala), realizand o cifra de afaceri in suma de lei.

Conform prevederilor art.153 coroborat cu art.152 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabila avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire de..... lei (echivalentul in lei a euro la cursul de schimb de la data aderarii), respectiv pana la 10.10.2009 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni la D.G.F.P. pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal referitoare la plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

Astfel, contribuabilul **X** impreuna cu sotia **X** a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009.

Cifra de afaceri realizata la data de 30.09.2009 in suma de lei este formata din contravaloarea cotei parti aferente a trei contracte de vanzare-cumparare autentificate sub nr./08.08.2008,/13.03.2009 si/04.09.2009, existente in copie la dosarul contestatiei, in baza carora au fost incasate sumele convenite pentru apartamentele nr.2, 3 si 4, situate in com.....,jud....., si a fost determinata de catre organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art.152 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Deoarece petentul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA de la data de 01.11.2009, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea imobilelor construite si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu imobile, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa TVA de plata in valoare de lei, calculata 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 aplicand cota standard de 24% prevazuta de art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003, la o baza impozabila in suma de lei, aferenta tranzactiilor care intra in sfera de aplicare a TVA, in baza contractelor de vanzare cumparare autentificate mentionate in anexa nr.10 la Raportul de inspectie fiscala.

In drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

"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 puțin una din conditiile prevazute la lit.a)-lit.d) de la art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.(2) alin.(1) 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.",

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

"(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 juridica neimpozabila, persoana neimpozabila, dupa cum urmeaza:

" ART. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(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.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data de 01.01.2007, legiuitorul precizeaza:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Astfel, potrivit articolului 128 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2009, care dispune:

“ART.153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) *Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

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

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

2. *dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;*

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

c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;”

Referitor la aspectul mai sus mentionat, la art.152 alin.(1), alin. (2), alin. (6) si alin. (7) din Codul fiscal se precizeaza:

(1) *Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, [...]

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

(7) *După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”*

iar la pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.152, in vigoare in anul 2009, se prevede:

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

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

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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de lei (echivalentul în lei a euro la cursul de schimb de la data aderării) pe an, regimul de scutire operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere.

În situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2011, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„(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 construibil.

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

In cauza in speta, din documentele existente la dosar, se retine ca d-l X impreuna cu sotia, a realizat in perioada 08.08.2008-31.01.2012, 9 tranzactii imobiliare constand in vanzari de apartamente, si incasarea unui numar de 2 avansuri, anterior transferului dreptului de proprietate, fiind incheiate 9 contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile si 2 antecontracte de vanzare-cumparare, pentru care a incasat venituri in valoare totala de lei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l X impreuna cu sotia, in calitate de vanzatori, au incheiat 9 contracte de vanzare -cumparare si 2 antecontracte de vanzare-cumparare cu diverse persoane fizice, in calitate de cumparatori.

Imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 2008-2012 au fost dobandite cu titlu de drept construire pe raza municipiului si a com.....

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l X impreuna cu sotia, a edificat doua constructii, constand in doua imobile de locuinte situate in mun....., str....., in baza autorizatiilor de construire nr./08.07.2009 eliberata de Primaria Municipiului si nr...../14.05.2007 emisa de primaria

Prin obtinerea autorizatiilor pentru construirea apartamentelor mentionate anterior, urmare carora a construit doua imobile cu mai multe apartamente, d-l X impreuna cu sotia 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/sau 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 antecontractelor si contractelor succesive de vanzare a imobilelor (9 apartamente) si din multimea acestor vanzari efectuate de contestatara intr-o perioada de timp relativ scurta, respectiv 2008-2012.

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 operatiuni economice.

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 2008-2012 de catre d-l X impreuna cu sotia, respectiv tranzactionarea a 9 apartamente, rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Conform situatiei detaliate (anexa nr.10 la RIF), imobilele care fac obiectul tranzactiilor efectuate de contestatara, au fost incadrate de organul de control astfel:

- trei tranzactii, incadrate de organele de inspectie fiscala in regimul special de scutire, conform art.152, alin.6 din Codul fiscal.
- patru tranzactii, derulate dupa data depasirii plafonului de scutire, reprezentand vanzari apartamente noi - operatiuni taxabile, conform art.141, alin.2, lit.f) pct.3, din Codul fiscal.
- doua tranzactii reprezentand un imobil vechi folosit in scop personal, incadrata ca operatiune scutita fara drept de deducere, conform art.141, alin.2, lit.f). din Codul fiscal.

Afirmatiile contestatoarei potrivit careia Codul fiscal in perioada 01.01.2004-01.01.2010, nu reglementeaza situatiile in care persoanele fizice care incheie contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile din patrimoniul personal devin persoane impozabile, din punctul de vedere al TVA. si art.127 alin.2 Cod fiscal nu are in vedere ipoteza vanzarii imobilelor din patrimoniul personal al persoanei fizice" si ca „in raport de prevederile codului fiscal, tranzactiile facute de reclamant in perioada inspectata, nu constituie activitati economice impozabile” nu pot fi retinute 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 este clara si nu a fost modificata semnificativ dealungul timpului.

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 activitate economica 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.*"

Ori contestatara nu a facut dovada faptului ca a construit doua imobile cu 9 apartamente, pentru a fi folosite in scop personal.

Odata 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.

Referitor la argumentul contestatarei ca "activitatea de exploatare a bunurilor corporale ori necorporale cuprinde cedarea dreptului de posesie si folosinta nu si a dreptului de dispozitie asupra bunurilor imobile" si prin urmare in opinia contestatarei, vanzarea imobilelor constructii din patrimoniul personal nu se incadreaza in prevederile art.127, nu

poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat, potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din 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 precizarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM) .

Este de retinut ca art.127 alin.(2) din Codul fiscal reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA.

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 explicitarea art.127(2) din Cod, mai sus enuntat, se specifica in mod clar ca **persoana fizica** care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, **se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare de o maniera independenta si activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

De asemenea, se specifica in mod clar ca, daca persoana fizica deruleaza deja constructia unui bun imobil în vederea vanzarii, activitatea economica fiind deja considerata începuta si continua, orice alte tranzatii efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.

Prin urmare aceste prevederi constituie baza legala pentru a considera ca "exploatarea" bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a bunurilor.

Trebuie mentionat ca utilizarea in cuprinsul Codului Fiscal a unei notiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definita de Codul comercial, nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila", "operatiuni impozabile" si "activitate economica". In aceste conditii, definitiile existente la art.126, alin.(9) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de **persoane fizice in calitate de persoane impozabile.**

Operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punctul de vedere al Codului Comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciant" cu cele precum "operatiuni impozabile" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA) si poate produce dezechilibre in aplicarea mecanismului TVA.

In concluzie, activitatea de exploatare a bunurilor corporale imobile, activitate care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii din punctul de vedere al TVA, intra in categoria activitatii economice in conformitate cu prevederile art.127, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal reprezentand operatiuni impozabile in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru care contestatoarea dobandeste calitatea de persoana impozabila in conformitate cu art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Contestatarul are calitatea de contribuabil intrucat a efectuat tranzactii imobiliare, respectiv transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte

juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel, desfășurând o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Caracterul operațiunilor imobiliare multiple și apoi obținerea de venituri cu caracter de continuitate îl exclude pe contestator din categoria persoanelor scutite de la plata TVA, având în vedere dispozițiile art. 126 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatorul susține că până la data de 01.01.2010, art.127 din Codul fiscal și Normele de aplicare nu includeau în sfera TVA tranzacțiile imobiliare, ci doar după această dată s-a prevăzut că persoanele fizice devin platitoare de TVA în cazul unor tranzacții imobiliare, și prin urmare dispozițiile legale în materie erau susceptibile de cel puțin două interpretări încalcându-se astfel principiul certitudinii impunerii.

Referitor la certitudinea impunerii menționăm că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod legal prevederile Codului fiscal în vigoare pe perioada verificată, în conformitate cu prevederile art.5 din O.G.92/2003, republicată privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Intrădevar potrivit art.III din OUG nr.109/2009 dispozițiile acestei ordonanțe de urgență se aplică începând cu data de 01.01.2010, iar prin punctul 98 din acest act normativ la art. 127 după alin. (2) a fost introdus un alineat nou, alin 2¹.

Potrivit art.127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal prin normele metodologice nu urmau să fie stabilite situații noi în care persoanele fizice urmau să devină persoane impozabile, ci urmau să fie explicate situații la care se refereau alin. (1) și alin. (2) ale art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, unde se menționa în mod generic noțiunea de persoane.

În cazul actelor administrative normative, normele metodologice în cauză de faptă, aplicarea acestora / intrarea lor în vigoare / coincide cu data intrării în vigoare a legii / dispozițiilor din lege pe care le exemplifică.

Atata vreme cât dispozițiile art. 127 alin (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal rămân constituționale, dispozițiile normelor metodologice de aplicare ale prevederilor articolelor de mai sus rămân pe deplin legale și aplicabile anterior datei de 01.01.2010, la care se referă art. III din OUG nr.109/2009.

Prin urmare, argumentul contestatoarei conform căruia textele de lege invocate de organul de inspecție fiscală, în baza cărora ar deveni persoana impozabilă sunt neclare, iar activitatea desfășurată nu se încadrează în prevederile art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu este reală și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației; cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare derulate de către P.F. X împreună cu soția care au generat venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare au determinat caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Referitor la calculul cifrei de afaceri în anii 2009, 2010, 2011 și 2012, precizată în Raportul de inspecție fiscală nr...../29.11.2013:

Afirmările contestatarului că nu a depășit plafonul anual de euro, în anii 2009, 2010 și 2012, așa cum menționează organul de control la pag.8 din Raportul de inspecție fiscală, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece deși organul de inspecție fiscală menționează eronat că plafonul de..... euro a fost depășit în anii 2009, 2010 și 2012, aplică corect prevederile art.156¹, alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.80 din Normele metodologice, în sensul că stabilește corect perioada fiscală ca obligație de depunere a decontului de TVA

si de plata a TVA -trimestrul calendaristic pentru anii fiscali 2009, 2010, 2011 si 2012 si luna calendaristica pentru anul fiscal 2013.

In acest sens, prevederile art. 156¹, alineatul (1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct.80 din Normele metodologice, precizează:

“(1) Perioada fiscala este luna calendaristica”;

“(2) Prin derogare de la alin.(1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere care nu a depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor.”;

“80. (1) În sensul art. 156¹ alin. (1) din Codul fiscal, în orice situație, echivalentul în lei al plafonului de 100.000 de euro se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru data de 31 decembrie a anului precedent...”.

Referitor la sustinerea petentului conform careia incadrarea de catre organul de control fiscal a operatiunilor de vanzare de imobile proprietate personala, in sfera de aplicare a TVA, este in contradictie cu celelalte prevederi ale Codului fiscal, privitoare la impozitul pe venit (art. 77¹ si art. 83 alin.(3) lit. f), precizam ca articolele de lege invocate in sustinere reglementeaza impunerea veniturilor realizate din transferul proprietatilor imobiliare din punct de vedere al impozitului pe venit conform Titlului III Impozit pe venit din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, iar aceste reglementari legale nu exclud impunerea veniturilor realizate din punct de vedere al TVA in conditiile reglementate la Titlul VI Taxa pe valoarea adaugata din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Referitor la sustinerea petentului ca organul fiscal a calculat in mod gresit TVA-ul, aplicand cota standard de 24% asupra pretului declarat in contractele de vanzare-cumparare si pe cale de consecinta si accesoriile stabilite in sarcina sa, se retin urmatoarele:

In Raportul de inspectie fiscala nr...../29.11.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../29.11.2013, referitor la baza de impozitare si a modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata, organul de control mentioneaza urmatoarele:

In perioada 01.11.2009-31.12.2012, persoana impozabila **X** a efectuat urmatoarele operatiuni taxabile :

-vanzarea a 2 bunuri imobile (apartamente) situate in locatia, str., dobandite cu titlul de construire reprezentand livrari de constructii noi.

-vanzarea a unui bun imobil teren constructibil, situat in judetul, comuna

-incasarea cu titlul de avans anterior datei la care intervine livrarea pentru doua bunuri imobile apartamente, asa cum rezulta din anexa nr.10.

Pentru livrarea bunurilor imobile exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, respectiv a datei la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite persoanei impozabile plata taxei, este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar, in conformitate cu prevederile art.134¹, alineatul (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru livrarile detaliate mai sus, reprezentand operatiuni taxabile, efectuate in perioada 2010-2011, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila taxabila in suma de lei (anexa nr.12).

Intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de pret de vanzare, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata,

in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, in conformitate cu prevederile art.137, alin.(1), litera a) din Legea nr. 571/2003 (tinand cont si de Decizia Comisiei Fiscale nr.2/2011) organul de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma lei, calculata prin aplicarea cotei standard in vigoare in perioada controlata (24%), la baza impozabila taxabila in suma de lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Situatia calculului taxei pe valoarea adaugata colectata pentru perioada verificata este prezentata in anexa nr.12 la RIF.

Pentru nevirarea taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de lei, persoana impozabila datorează obligatii de plata accesorii in suma totala de lei, din care:

A. dobanzi de întârziere in suma de lei, calculate pentru perioada 26.10.2011-24.05.2013 prin aplicarea cotei de 0,04 %, în conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) si art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată.

B. penalitati de intarziere in suma de lei, calculate prin aplicarea cotei de 15%, respectiv 5% din obligatiile principale nestinse, in conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120¹ alin.(1) si (2) lit.b) si c) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completarile prevazute de O.U.G. nr.39/2010.

Majorarile de intarziere/dobanzile au fost calculate pana la data de 28.11.2013, iar penalitatile de intarziere au fost calculate pentru perioada 25.01.2011-28.11.2013.

Situatia privind calculul majorarilor de intarziere/dobanzilor si penalitatilor de intarziere este prezentata in anexa nr.12.

Prin contestatia formulata, petenta considera ca organele de inspectie fiscala au aplicat eronat cota de 24% asupra intregului pret prevazut in contractele de vanzare-cumparare.

In sustinerea contestatiei, petenta invoca faptul ca TVA este o taxa neutra, care se achita de cumparator si care, in cazul unei persoane fizice, care achizitioneaza un bun, este inclusa in pretul platit. Prin urmare, contestatarul considera ca procedeul corect ce ar fi trebuit aplicat, in situatia in care s-ar fi dalorat TVA, ar fi fost cel al sutei marite,;procedeul descris la pct. 23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. („se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24x100/124”).

In drept, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, in cauza sunt aplicabile prevederile:

- art. 140 alin.(1) si alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile aplicabile pana la 1 iulie 2010:

"(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce".

Incepand cu data de 1 iulie 2010, prin O.U.G. nr. 58/2010, publicata in Monitorul Oficial nr. 431 din 28 iunie 2010, cota standard de TVA se majoreaza la 24%.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 23 prevad urmatoarele:

„23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduce asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

Conform documentelor existente la dosar, in baza prevederilor legale in vigoare la data efectuării controlului, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei de impozitare de 19%, asupra bazei impozabile.

Conform prevederilor art. 137, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) **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"**;*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adaugata a fost determinata prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, inclusiv subventiile legate de pretul acestor operatiuni, prevederi legale care au fost avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala la stabilirea obligatiile de plata retinute in sarcina petentei.

Au fost avute in vedere si precizarile Comisiei Fiscale Centrale din Decizia nr. 2/2011, aprobata prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1873/12.04.2011, publicat in Monitorul Oficial al României nr. 278/20.04.2011, potrivit carora:

"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 livrării (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 livrării;

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 livrării."

Conform prevederilor mentionate, intrucat, în contractele de vânzare cumparare partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, organele de inspectie fiscala au aplicat TVA la pretul de livrare.

Prin Ordinul MFP nr.1820/30.12.2014 a fost aprobata Decizia Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014 - care prevede:

„În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

în temeiul art.5 alin.(4) și (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr.688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție:

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

" Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

*b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, **prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.** În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. **Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;***

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adăugată”, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Cu privire la modul de calcul a TVA , in Hotararea Curtii Europene de Justitie a Uniunii Europene din data de 7.11.2013 pronuntata in cauzele conexe C-249/12 si C-250/12 privind pe Corina Hrisi Tulica impotriva ANAF si Calin Ion Pavlosin impotriva D.G.F.P....., la intrebarea preliminara formulata de Sectia de contencios administrativ si fiscal a Inaltei Curti de Casatie si Justitie pentru interpretarea art.73 si 78 din Directiva 2006/112/CE, se specifica urmatoarele:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, in special articolele 73 si art.78 din aceasta,

trebuie interpretata in sensul ca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la taxa pe valoarea adaugata iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata datorata pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala, ca incluzand deja taxa pe valoarea adaugata.”

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie, suma reprezentand TVA trebuie inclusa in baza impozabila care reprezinta pretul total obtinut de catre contestatoare in calitate de vanzator in conditiile in care nu are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala.

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr...../12.02.2014 emisa intr-o cauza similara si prin care a admis partial actiunea reclamantei cu privire la diferenta de TVA si accesorii aferente.

Prin adresa...../10.10.2014 transmisa catre DGRFP , inregistrata la noi sub nr./16.10.2014 (anexata in copie la prezenta) Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale, precizeaza ca : **„interpretarea data de CJUE in cauzele conexate C-249/12 si C-250/12 Tulica si altii, este obligatorie nu numai in cazul litigiilor principale aflate pe rolul ICCJ ci si in toate situatiile similare cu care autoritatile romane sunt sesizate”** .

Potrivit prevederilor 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 :

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau 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.”

Respectiv dupa data de 01.07.2010

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ 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 potrivit 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 prevederile legale enuntate se retine ca procedeul sutei marite se aplica atunci cand pretul include si TVA , iar pretul include taxa in cazul livrării de bunuri sau prestari de servicii direct catre populatie precum si in cazul in care conform prevederilor contractuale pretul include TVA.

In cauza in speta, tranzactiile cu bunuri imobile s-au realizat prin Contracte de vanzare-cumparate incheiate intre X si sotia X, in calitate de vanzator si diverse persoane fizice (8 contracte) si o persoana juridica(1 contract), iar pretul stabilit de comun acord intre parti nu contine nicio mentiune cu privire la TVA.

Luand in considerare aceste prevederi legale, organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr...../22.01.2015 (anexata la dosarul cauzei) a solicitat petentului X, sa comunice daca are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adaugata de la dobanditorii imobilelor.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. ,,....., sub nr...../04.02.2015, D-L X, a comunicat ca nu mai are posibilitatea de a recupera TVA de la dobanditorii imobilelor.

Urmare raspunsului primit de la contestatar, organul de solutionare a contestatiei, prin adresa nr...../20.01.2015 a solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP sa reformuleze punctul de vedere referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata datorata aferenta livrarilor de apartamente efectuate de d-l X si sotia, inclusiv accesoriile aferente.

Din PV nr. /09.03.2015, anexat la dosarul cauzei, AJFP - Serviciul Inspectie fiscala persoane fizice, se retine faptul ca organul de inspectie fiscala a recalculat obligatiile reprezentand TVA datorata de contestatar inclusiv accesoriile aferente avand in vedere prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr...../2014 aprobată prin OMFP nr. 1820/30.12.2014.

Astfel, in cazul celor 9 contracte de vanzare-cumparare mentionate in contestatie , intrucat pretul apartamentelor a fost stabilit intre parti fara nicio mentiune cu privire la TVA iar furnizorul, conform declaratiei pe propria raspundere, nu are posibilitatea de a recupera taxa de la dobanditor, organele de inspectie fiscala au reconsiderat situatia de fapt constatand urmatoarele:

« Urmare a modificarilor legislative, aduse in luna decembrie 2014 prin Decizia nr./2014 a Comisiei fiscale centrale, aprobată prin OMFP nr. 1820/30.12.2014 precum si precizarile Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale, inaintate de DGRFP prin adresa nr. /10.10.2014, pentru operatiunile taxabile ce reprezinta livrarile de constructii noi efectuate catre persoane fizice, in baza declaratiei date de contribuabil si a datelor inscrite in contractele de vanzare cumparare existente la dosarul fiscal, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea procedului sutei marite conform literei b). din Decizia nr. /2014.

Mentionam faptul ca in cazul livrării efectuate de catre X prin contractul de vanzare cumparare autentificat notarial sub nr...../22.08.2011, dobanditorul este SC X SRL, CUI :....., iar contribuabilul poate beneficia de prevederile art. 159, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal .

In consecinta, pentru livrarea precizata anterior ,organele de inspectie fiscala au determinat taxa pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea cotei standard de 24% asupra bazei impozabile stabilite suplimentar.

In concluzie urmare a determinării taxei pe valoare adaugata colectata prin aplicarea procedului sutei marite si aferenta celor 2 operatiuni taxabile in care dobanditorii sunt persoane fizice, **contribuabilul datoreaza TVA in suma de..... lei**, majorari/dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei. Modul de calcul este prezentat in anexa nr.5 la PV. »

Astfel se retine ca organele de inspectie fiscala au recalculat TVA prin aplicarea procedului sutei marite prevazut la pct. 23 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand urmatoarele:

TVA datorata aferenta operatiunilor impozabile, respectiv a vanzării apartamentelor in cauza : (anexa nr.1 la referatul cu propuneri de solutionare nr. /09.03.2015:

- TVA suplimentara stabilita initial lei

- TVA suplimentara recalculata lei
- **diferenta** **lei**

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in cazul contractelor in care partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea procedurii sutei marite, drept pentru care **se va admite ca intemeiata pentru suma de lei reprezentand TVA, contestatia formulata de d-l X** impotriva Deciziei de impunere nr...../24.12.2013, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*„ Prin decizie contestația va putea fi **admisă**, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

Pentru motivele precizate urmeaza a se respinge contestatia formulată de d-l X impotriva Deciziei de impunere nr./29.11.2013 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie Fiscala **pentru TVA in suma de lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„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;”

In ceea ce priveste **dobanzile/majorările de întârziere si penalitatile aferente TVA, prin diminuarea obligatiilor fiscale se reduc si accesoriile aferente acestora .**

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost admisa partial contestatia ca intemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei si, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” **se va admite partial contestatia ca intemeiata si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de lei aferente TVA si penalitati de intarziere in valoare de lei aferente taxei pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata.**

În ceea ce privește suma de lei, reprezentând accesorii (dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de..... lei) aferente TVA suplimentar de plata în sumă de lei stabilite de organele de inspectie fiscală prin **Decizia de impunere nr./29.11.2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **accesorium sequitur principale**, motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la aceste sume.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre d-l X inregistrata la D.G.R.F.P.....sub nr..... din data de 18.02.2014, impotriva Deciziei de impunere nr...../29.11.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la **suma totala de** lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;

2. Respingerea partiala ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr. din data de 18.02.2014, impotriva Deciziei de impunere nr./29.11.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la suma totala de lei, care se compune din :

cu privire la suma totala de lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.