

DECIZIA nr. 387 din 2016
privind solutionarea contestatiei formulata de doamna x,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/08.06.2011
si reinregistrata sub nr. x/09.02.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.02.2016, de catre doamna x, cu domiciliul in Bucuresti, str. x, sector 6, reprezentata de SCP xcu sediul in Bucuresti, str. x, cu privire la solutia pronuntata pe latura penala de catre Ministerul Public-Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, solicitand reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei.

Contestatia inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/30.05.2011 si la D.G.F.P.M.B. sub nr.x/08.06.2011 a fost solutionata prin decizia nr.x/22.08.2011, prin care s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, procedura urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/30.05.2011, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr.x/29.04.2011, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/29.04.2011, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei- TVA stabilita de plata;
- x lei- accesorii aferente TVA.

Avand in vedere dispozitiile art.352 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si solutia pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Doamna x contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr.x/29.04.2011 emisă de organele de inspectie fiscală ale Administratia Finantelor Publice sector 6, aratand următoarele:

- organele de control au retinut ca in perioada 2008-2009 a efectuat un numar de x tranzactii imobiliare, dar acestea au fost realizate efectiv de catre mandatar in baza unor procuri pe care le-a revocat;

- nu a avut cunostiinta de incheierea acestor tranzactii si nici despre stabilirea si incasarea pretului aferent.

Avand in vedere considerentele aratate, contestatara considera ca nu exista baza de impunere, atata vreme cat pretul a fost stabilit si incasat de o terta persoana care a actionat in baza unor procuri revocate, incheind tranzactii nule absolut.

Prin adresa nr.x/09.02.2016 contestatara arata urmatoarele:

-neinregistrarea ca platitor de TVA la data de 10.06.2008 nu ii poate fi imputabila, intrucat art.127 alin.2¹ din Codul fiscal a fost introdus prin OUG nr.109/2009, iar normele

metodologice de aplicare au fost adoptate incepand cu data de 31.12.2009 prin HG nr. 1620/2009;

- invoca jurisprudenta stabilita prin decizia ICCJ nr.4476/25.11.2014 in dosarul x/2/2012 cu privire la interzicerea retroactivitatii legii, accesul la legislatia aplicabila si previzibilitatea acesteia, precum si jurisprudenta stabilita de CJUE in cauzele C-249/12 si C-250/12;

- modul de calcul al TVA este eronat deoarece TVA este inclus in pret.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.04.2011, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 6 au stabilit in sarcina contestatarei obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA si accesorii aferente TVA.

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

3.1. Cu privire la debitul stabilit privind taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în luna iulie 2008 constând în vânzari de terenuri intravilane construibile, persoana fizica x datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

În fapt, conform constatarilor din anexa 19 la Raportul de inspectie fiscala nr. x/29.04.2011, in perioada 2008 - 2009, persoana fizica x a realizat un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzarea terenuri arabile, terenuri construibile, terenuri intravilane si a unui teren cu constructie din patrimoniul personal in valoare totala de x lei, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

-in anul 2008 – 5 tranzactii imobiliare din care: trei vanzari terenuri intravilane, doua vanzari terenuri construibile;

-in anul 2009 – 9 tranzactii imobiliare reprezentand opt vanzari teren arabil si un teren cu constructie veche;
aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Pentru un numar de 9 tranzactii din contractele de vanzare-cumparare incheiate in perioada 2009, nu a fost stabilita TVA colectata, intrucat s-au indeplinit conditiile prevazute de art. 141 alin.(2) lit.f) si art. 152 din Codul fiscal in vigoare.

In luna mai 2008, cifra de afaceri realizata de x, in suma de x lei **a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro** (119.000 lei) prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prin incheierea contractelor nr. x/28.05.2008, nr.x/28.05.2008 si nr.x/28.05.2008 reprezentand vanzare terenuri intravilane, motiv pentru care urma sa devina persoana impozabila platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2008, contribuabila avand obligatia depunerii cererii de inregistrare ca platitor de TVA pana la data de 10.06.2008.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat ca persoana fizica Xa depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de **01.07.2008**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA fiind 10.06.2008.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala din 29.04.2011, Serviciul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice a constatat ca operatiunile realizate de X reprezinta operatiuni cu caracter economic si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. /29.04.2011, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarei, urmatoarele obligatii de plata:

- x lei- TVA stabilita de plata;
- x lei- accesorii aferente TVA.

TVA colectata in suma de **x lei** a fost calculata, asa cum rezulta din anexa nr.19 la RIF, asupra tranzactiilor efectuate prin:

- contractul nr. x/15.07.2008, reprezentand vanzarea unui imobil format din teren constructibil, cu pretul total de x euro echivalentul a x lei la un curs de x lei/1 euro. Prin aplicarea cotei TVA de 19% la pretul incasat a rezultat un TVA colectat in suma de x lei (x lei x 19%);

- contractul nr. x/15.07.2008, reprezentand vanzare unui imobil format din teren constructibil, cu pretul de x euro, echivalentul a x lei la un curs de x lei/1 euro. Prin aplicarea cotei TVA de 19% la pretul incasat ar fi rezultat un TVA colectat in suma de x lei (x x 19%);

S-a stabilit astfel **TVA colectat in suma de x lei** (x lei + x lei).

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în anul 2008 :

Art. 126 -1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, in conditiile în 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.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

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

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.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila pe perioada 01.01.2008 - 31.12.2012:

„(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

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

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus incepând cu data de 01.01.2007, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“3. (1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...].”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de 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.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care **desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

Asa cum explicita legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin.(1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri **care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

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

“Definitii ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata **“persoana”** ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal **“orice persoana fizica sau juridica”**.

În situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie sa declare potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2008-31.12.2008:

“Art. 153-1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

(...)

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 depășit acest plafon;”

Potrivit art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în 2008:

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). “

“(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

.....

(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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, 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 35.000 euro (119.000 lei), regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent dacă operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere, respectiv pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, așa cum a fost modificat în baza OUG nr.106/2007, punctul 51, se prevede:

“(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. (...).”

Prin urmare rezultă că în ceea ce privește obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, după data de 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxă pe valoarea adăugată cu excepția vânzării de terenuri construibile și construcții noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de unde rezultă că tranzacțiile efectuate de contestatara în baza contractelor nr. 1993/15.07.2008 și nr. 1994/15.07.2008 nu se încadrează în excepție.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

Se retine ca operatiunile realizate de persoana fizica X reprezinta operatiuni cu caracter economic, pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA, dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 euro, pentru veniturile realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2008.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa între data la care persoana fizica trebuia sa solicite înregistrarea ca platitoare de TVA (10.06.2008), respectiv data la care a devenit platitor (01.07.2008) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, în vigoare începând cu anul 2008, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat în mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata în suma de **x lei**, în conditiile în care dupa 01.07.2008 persoana fizica X care realiza tranzactii imobiliare în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se înregistreze si sa plateasca TVA, deoarece a realizat vanzari de imobile ce nu se încadreaza în exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.**

Fata de prevederile legale invocate si documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Intentia contestatoarei de a desfășura activitate economica si cu caracter de continuitate este evidenta, având în vedere ritmicitatea încheierii tranzactiilor pe toata perioada supusa verificarii.

Deoarece operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizând operatiunile efectuate în perioada 2008-2012 de catre persoana fizica x, respectiv tranzactionarea a 14 bunuri imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate**, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, **desfășurând astfel activitati economice**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfășurat în perioada verificata X a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfășurata ca persoana impozabila.

Se retine ca pana la data încheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, aceasta obligatie nu a fost îndeplinita de catre contribuabila.

Asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, contribuabila a realizat, în perioada 2008-2012, un numar de x tranzactii constând în vanzari de terenuri si teren cu casa, efectuate în mod succesiv, întrucât fiecare tranzactie a facut obiectul câte unui contract de vanzare-cumparare distinct.

În calitate de persoana impozabila, Xavea obligatia potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.”, cu atat mai mult cu cat si-a asumat aceasta obligatie chiar prin contractele de vanzare-cumparare a caror valoare au constituit baza impozabila pentru TVA contestata, respectiv prin contractul nr. x/15.07.2008 al carui obiect il constituie vanzarea unui imobil format din teren intravilan, categoria de folosinta „curti-constructii”, cu pretul total de x Euro (x lei) si prin contractul nr. x/15.07.2008 privind vanzarea unui imobil format din teren intravilan, categoria de folosinta „curti-constructii”, cu pretul total de x Euro (x lei), prin care vanzatoarea x, prin mandatar, declara pe proprie raspundere urmatoarele: „ am luat la cunostinta de prevederile Codului fiscal, asa cum a fost modificat cu OUG nr.106/2007 si ma oblig ca in cazul in care ma incadrez prevederilor Codului fiscal cu privire la vanzare (operatiune de livrare) sa ma inregistrez in scopuri de TVA, devenind persoana impozabila.”

Invocarea de catre contestatara a faptului ca organul fiscal i-a calculat eronat TVA colectata la valoarea tranzactiilor este neintemeiata intrucat:

- In ceea ce priveste plata taxei pe valoarea adaugata, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, persoana obligata la plata este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri taxabile, respectiv persoanele fizice care realizeaza venituri din tranzactii imobiliare efectuate cu caracter de continuitate si in scop comercial, cu terenuri construibile si constructii noi, si care aveau obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in conditiile prevazute la art.152 din Codul fiscal sau inainte de inceperea activitatii economice conform prevederilor art.153 din Codul fiscal.

- In ceea ce priveste baza impozabila, respectiv valoarea la care se aplica TVA, aceasta este constituita, conform art. 137 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de la furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.

Daca, potrivit prevederilor contractuale, pretul de vanzare nu include taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxa se va determina prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Daca, potrivit prevederilor contractuale, pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru determinarea sumei taxei datorate se va proceda la aplicarea procedurii sutei marite, respectiv $19 \times 100 / 119$, in cazul cotei standard de TVA.

In acelasi sens s-a pronuntat si Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor prin adresa nr.x/03.05.2010 prin care precizeaza:

„a) in situatia in care in contractul incheiat intre parti se stipuleaza expres ca pretul imobilului include TVA, precum si in situatia in care la momentul incheierii contractului acesta nu cuprinde o astfel de clauza, dar acest lucru este convenit de parti ulterior, printr-un act aditional la contract, TVA aferenta vanzarii bunului imobil se determina prin aplicarea procedurii sutei marite, conform pct.23 alin.(2) din normele de aplicare a Codului fiscal, respectiv se calculeaza din pretul contractului, care nu se mai modifica;”,
or contestatara nu face dovada inscrierii in contracte a acestei clauze.

In ceea ce priveste sustinerea contestatarei potrivit careia tranzactiile imobiliare sunt nule, intrucat contractele au fost incheiate de catre mandatar in baza unor procuri revocate, nu poate fi retinuta in conditiile in care contractele de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x/15.078.2008 si nr.x/15.07.2008 sunt valabil incheiate, iar contestatara nu depune in sustinerea contestatiei niciun document legal care sa anuleze aceste contracte, desi organul fiscal i-a adus la cunostinta prin adresa-anexa nr.3 la RIF nr.x/29.04.2011 faptul ca „conflictele de natura juridica aparute intre dumneavoastra si fostul dumneavoastra mandatar sunt de competenta instantei judecatoresti”.

Referitor la motivatiile invocate de contestatara potrivit carora doar de la data de 01.01.2010 legiuitorul introduce in sfera activitatii economice vanzarile de imobile efectuate de persoane fizice prin HG nr.1620/2009 ale carei prevederi nu sunt aplicabile retroactiv se retine ca prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Trebuie de asemenea precizat ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce privește definirea activităților economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația sa se inregistreze si sa plătească TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri si terenuri, orice tranzacție era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ce privește vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfășurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. x/2008 a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

"Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.(....)

Daca, de exemplu o persoana fizica, construiește un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva. (...)

In general, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."

Fata de cele aratate nu se poate retine precizarea contestatarei potrivit careia prin H.G. nr.1620/29.12.2009, de modificare a H.G. nr.44/2004 legiuitorul introduce in sfera activitatii economice, vanzarile de imobile efectuate de persoane fizice, prevederile acestei hotarari nefiind aplicabile retroactiv, intrucat prin aceasta s-au clarificat situatii care comportau interpretari cu privire la derularea anumitor tranzactii imobiliare.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor, tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit.

În consecință, având în vedere că persoana fizică are calitate de persoană impozabilă din data de **01.07.2008**, desfășurând activități economice, urmând tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constând în vânzarea de terenuri construibile și construcții noi, rezultă ca operațiunile efectuate de către acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000 euro.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie și de faptul că în susținerea cauzei contestată nu a prezentat documente care să modifice aspectele constatate de inspectia fiscală, deși potrivit art. 213 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate, rezultă că organele de inspectie fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adăugată de plată aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea terenurilor construibile în anul 2008, motiv pentru care se va **respinge ca neîntemeiată** contestația pentru taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de **x lei** stabilită prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2011.

3.2. Cu privire la accesoriile aferente TVA în suma totală de x lei reprezentând majorările/dobanzile de întârziere aferente TVA în suma de x lei și penalitățile de întârziere în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspectie fiscală au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2011 accesoriile de plată în suma de x lei, în condițiile în care în prezenta decizie s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de x lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/29.04.2011, Serviciul de inspectie fiscală persoane fizice din cadrul Administrației Sector 6 a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina contribuabilei majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA în suma totală de x lei, din care x lei dobânzi/majorări de întârziere și x lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 25.08.2008-29.04.2011. Modul de calcul este precizat în anexa 20 la raportul de inspectie fiscală din 29.04.2011.

In drept, la calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

În ceea ce privește calculul majorărilor de întârziere, până la **30.06.2010** dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată prevăd:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadență** de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

"Art.120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare **termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

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

Incepand cu data de 1 iulie 2010, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin O.U.G. nr. 39/2010:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

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

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

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

"Art.120¹ (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA contestate, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.04.2011 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7, art.126, art.127, art.128, art.140, art.141, art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.62 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.119, art.120, art. 120¹ si art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, valabila incepand cu data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare,

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica Ximpotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/29.04.2011, emisa de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/29.04.2011, pentru suma totala de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii in suma de **x lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.