



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector .X., .X., CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 40 / 2017

privind soluționarea contestației formulate de
.X., înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. A_SLP 2355/27.12.2016

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. MBR_DGR .X./22.12.2016, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP 2355/27.12.2016, asupra contestației formulate de persoana fizică **.X.**, cu domiciliul în .X., str. .X., CNP .X., reprezentat legal prin avocat .X. conform împuternicirii avocațiale seria B, nr. .X., aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice și are ca obiect suma de **.X. lei** reprezentând TVA.

Totodată, persoana fizică **.X.** contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, precum și Avizul de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./18.07.2016.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, respectiv **11.11.2016**, potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosar și de data depunerii contestației la Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, respectiv **09.12.2016**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică .X..

I. Prin contestația formulată, persoana fizică .X. contestă Decizia de impunere nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 pentru TVA în cuantum de .X. lei aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF.X./31.10.2016, solicitând admiterea contestației și anularea actelor administrative ca nelegale și netemeinice pentru următoarele motive:

Persoana fizică .X. precizează că inspecția fiscală a vizat perioada 01.12.2010-31.12.2015, în speță fiind aplicabile prevederile art. 110 din Codul de procedură fiscală și apreciază că operațiunile impozabile desfășurate în timpul anului 2010 nu sunt supuse dreptului de a stabili creanțe fiscale întrucât a intervenit prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale.

Totodată, contestatara precizează că în ceea ce privește cota de TVA aceasta a fost stabilită fără respectarea prevederilor legale stipulate la art. 291 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul că trebuia aplicată cota de 5% întrucât cumpărătorii de locuințe noi fie au declarat în cadrul contractului de vânzare-cumpărare că îndeplinesc condițiile prevăzute de OUG nr. 200/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fie au dat separat o declarație pe propria răspundere în acest sens.

Contestatoarea precizează că în susținerea celor menționate mai sus a atașat la contestație contractele de vânzare-cumpărare încheiate la nivelul anilor 2011-2015 precum și declarația pe propria răspundere, în funcție de caz.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X. încheiat la data de 31.10.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF.X./31.10.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, au constatat următoarele:

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice au efectuat inspecție fiscală parțială în ceea ce privește TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare, efectuate în perioada 01.12.2010-31.12.2015 de persoana fizică .X., CNP .X., cu domiciliul în .X., str. .X..

Inspekția fiscală parțială a fost inițiată ca urmare a controlului inopinat ce a vizat tranzacțiile imobiliare realizate de către persoana fizică .X., CNP: .X., cu domiciliul în .X., Sector .X., .X. concretizat prin emiterea Procesul verbal nr. MBS5_AIF .X./27.06.2016 prin care organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice au constatat faptul că tranzacțiile imobiliare au fost realizate de către această persoană în coproprietate cu soțul ei, respectiv persoana fizică .X..

În acest sens, organele de inspecție fiscală au constatat că cei doi contribuabili nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA încălcând prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal iar, din contractele de vânzare de bunuri imobiliare reiese că persoana fizică .X. deține atât calitatea de vânzător, cât și calitatea de mandatar al soției.

Astfel, din analiza efectuată în vederea stabilirii obligațiilor fiscale ale contribuabilului în ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au identificat veniturile obținute de contribuabil urmare a tranzacțiilor imobiliare efectuate prin intermediul birourilor notariale menționate în listele D208, contractele de vânzare-cumpărare în care contribuabilul împreună cu soția, dețin calitatea de vânzători, precum și pe cele în care dețin calitatea de cumpărători.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare solicitate, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a achiziționat suprafețe de teren, a dezmembrat și/sau alipit suprafețele de teren achiziționate și a construit în regie proprie imobile pe care ulterior le-a vândut, în Jud. .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că plafonul prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA conform art. 153 din același act normativ, trebuie analizat la nivelul asocierii dintre persoana fizică .X. și persoana fizică .X., în cadrul contractelor de vânzare-cumpărare, persoana fizică .X. deținând calitatea de vânzător precum și de mandatar al soției, acesta fiind considerat reprezentantul asocierii.

Organele de inspecție fiscală precizează că persoana fizică .X. împreună cu persoana fizică .X. au efectuat în perioada 01.12.2010-31.12.2015 un număr de X tranzacții imobiliare (contracte de vânzare-cumpărare) în scopul obținerii de venituri care s-au realizat prin intermediul a X operațiuni intermediare, respectiv antecontracte de vânzare-cumpărare și acte adiționale.

Astfel, organele de inspecție fiscală invocă în speță prevederile art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 3 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal întrucât contribuabilul desfășoară o activitate cu caracter de continuitate și nu o activitate desfășurată ocazional, devenind persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat aplicațiunea prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal privind operațiunile impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, și au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică .X. în calitate de reprezentant al asocierii, au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), că a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de bunuri imobile), motiv pentru care acesta avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic, respectiv din luna aprilie 2009 când contestatarul a realizat o cifră de afaceri în sumă de .X. lei.

Înrucât contribuabilul, nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, nu a declarat la organul fiscal TVA colectată și nu a achitat la bugetul de stat TVA datorată, în condițiile în care contractele de vânzare efectuate în perioada supusă inspecției fiscale conțin mențiuni referitoare la TVA, în sensul că aceasta este inclusă în prețul de vânzare în cotă de 5%, organele de inspecție fiscală au determinat TVA colectată începând cu 01.12.2010 până la data de 31.12.2015, la determinarea bazei de impozitare ținând cont de prețul de vânzare precizat în antecontractele de vânzare-cumpărare, în promisiunile bilaterale de vânzare-cumpărare, în contractele de vânzare-cumpărare.

Din analiza acestora au fost identificate următoarele situații privind prețul de vânzare:

- Prețul de vânzare conține precizarea "*inclusiv TVA*" drept pentru care, în conformitate cu prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 lit. c), TVA este determinată prin aplicarea sutei mărite.

- Prețul de vânzare fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA astfel încât, în conformitate cu prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 lit. b), TVA este determinată prin aplicarea cotei de TVA la prețul de vânzare, urmare a lipsei declarației contribuabilului privind imposibilitatea recuperării TVA de la dobânditor.

- Operațiuni scutite de taxă, deoarece vânzarea s-a realizat după 31 decembrie a anului următor semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a construcției, însă vânzări pentru care prețul de vânzare cuprinde mențiunea "*inclusiv TVA*". În cazul acestor operațiuni, organele de inspecție fiscală au considerat că aceasta este voința părților, fiind aplicabile prevederile art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 39 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, pentru perioada 01.12.2010–31.12.2015, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art. 126 alin. (1), alin. (9) lit. a) și c), art. 128 alin. (1) și (2) și art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, au stabilit

în sarcina persoanei fizice .X., urmare aplicării cotei standard de 24% asupra bazei de impunere stabilită suplimentar, TVA de plată în sumă totală de .X. lei.

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

A. ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la nerespectarea legislației privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale reprezentând TVA aferentă anului 2010, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Având în vedere prevederile art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“ART. 347 Dispoziții privind termenele

(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.”

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că persoana fizică invocă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare de natura TVA aferentă anului 2010, sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, conform prevederilor art. 91 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare:

“ART. 91

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”,

iar potrivit art. 23:

“ART. 23 Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată. “

De asemenea, prevederile art. 92 alin. (2) din același act normativ, stipulează:

”(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și

momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale citate, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, citate mai sus, se reține că nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a decontului de taxă pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește TVA, potrivit prevederilor art. 156² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile pentru anul 2010:

”(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

În conformitate cu aceste prevederi, termenul legal de depunere a decontului de TVA este data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează.

Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2010, obligația declarativă intervine la data de 25.01.2011, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară de plată începe să curgă de la 01.01.2012, astfel încât având în vedere data începerii inspecției fiscale, respectiv 17.03.2016, obligația suplimentară de plată de natura TVA a fost stabilită în interiorul termenului de prescripție.

Având în vedere că argumentele de natură procedurală nu au fost reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, organul de soluționare a contestației se va investi cu soluționarea pe fond a acesteia.

B. ASPECTE DE FOND

Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.12.2010-31.12.2015, persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.12.2010 – 31.12.2015, persoana fizică .X., în calitate de vânzător și de mandatar al soției acestuia, persoana fizică .X., coproprietari, au efectuat un număr de X tranzacții imobiliare (contracte de vânzare-cumpărare) în scopul obținerii de venituri care s-au realizat prin intermediul a X operațiuni intermediare, respectiv antecontracte de vânzare-cumpărare și acte adiționale la antecontractele de vânzare-cumpărare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică .X., în calitate de reprezentant al asocierii, au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), că a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de bunuri imobile), astfel încât persoana fizică .X. avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a depășit plafonul de scutire TVA încă din luna aprilie 2009 când a realizat o cifră de afaceri în sumă de .X. lei și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, nu a declarat la organul fiscal TVA colectată și nu a achitat la bugetul de stat TVA datorată, iar în baza prevederilor art. 126 alin. (1), alin. (9) lit. a) și c), art. 128 alin. (1) și (2) și art. 127 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, au stabilit în sarcina persoanei fizice .X., aplicând cota de 24% asupra bazei de impunere stabilită suplimentar, TVA de plată în sumă totală de .X. lei.

Prin contestația formulată, persoana fizică .X. invocă aplicarea prevederilor referitoare la cota redusă de TVA, respectiv 5% asupra bazei de impunere stabilită suplimentar, anexând în acest sens o serie de documente, reprezentând contracte de vânzare-cumpărare ce cuprind declarația prevăzută de lege pentru TVA 5% precum și declarația efectuată în mod separat, în funcție de caz.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.12.2010-31.12.2015:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA, se cuprind livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) – lit. d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată:

„(1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

(2) **În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

În explicitarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce

precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1)-(4) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în vigoare până la data de 31.12.2015:

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

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că acestea acționează ca atare, de o manieră independentă iar activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În același sens este și Decizia civilă nr.152/31.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal în dosarul nr.X/2010, irevocabilă.

Totodată, potrivit art. 128 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada verificată:

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin. (1) lit. b), în forma aplicabilă în perioada 01.12.2010 - 31.12.2015:

„(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: [...]

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.”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit alin. (1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.12.2010 - 31.12.2015:

„(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 .X. 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).”

Totodată, potrivit alin.(6) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.12.2010 - 31.12.2016:

„(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.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de .X. euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin. (6) din Codul fiscal:

„62. (2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, 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 TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;”

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

Totodată, 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.

Începând cu data de 01.01.2010, alin. (2) lit. f) al art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

"f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. 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 prevederii legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Potrivit pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008, *"în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau*

teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism”.

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 24% 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, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2015:

”(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”, coroborat cu prevederile pct. 23 alin. (1), (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ 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 prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard de 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii *“[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...]”*, în conformitate cu prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr. 2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 278/20.04.2011, potrivit căruia:

„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu

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

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

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

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut 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], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

De asemenea, pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei standard a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art. 140 alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

a) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;

b) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de .X. lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu

depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.”, coroborat cu prevederile pct. 23 alin. (7), (8), (9), (10), (11) și (12) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

”(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de X lei prevăzută la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2¹) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.”

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea de locuințe ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% pentru livrarea acestor locuințe dacă cumpărătorul va prezenta o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile mai sus menționate, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5% și dacă suprafața utilă a locuinței, exclusiv anexele gospodărești, și, după caz, a terenului pe care este construită este înscrisă în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii.

Astfel, din economia textului de lege citat și întrucât exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor, respectiv, în cazul specific al livrării de bunuri imobile, aceasta intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în conformitate cu prevederile stipulate la art. 134¹ alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că aceste condiții obligatorii, expres stipulate de legiuitor, **trebuie să fie îndeplinite la momentul vânzării/ livrării**

locuințelor ca parte a politicii sociale, vânzătorul, pentru a putea aplica cota redusă de 5% trebuie să fie în posesia tuturor documentelor, inclusiv a declarației pe propria răspundere autentificată de notar.

Totodată, așa cum s-a reținut mai sus, pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5% declarația pe propria răspundere, autentificată de un notar, va fi prezentată/pusă la dispoziția vânzătorului de către cumpărător înainte sau în momentul livrării bunului imobil și nu ulterior încheierii contractelor de vânzare – cumpărare, obligația acestei justificări revenind vânzătorului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, se reține faptul că în perioada 01.12.2010 – 31.12.2015, persoana fizică .X. în calitate de vânzător și de mandatar a încheiat X tranzacții imobiliare, respectiv contracte de vânzare-cumpărare care s-au realizat prin intermediul a .X. operațiuni intermediare, respectiv antecontracte de vânzare-cumpărare și acte adiționale la antecontractele de vânzare-cumpărare.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții și terenuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2010 - 2015 de către persoana fizică .X., rezultă că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA**, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatarul, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Or, se reține că, persoana fizică .X., în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA la organul fiscal competent începând cu luna mai 2009, data depășirii plafonului de scutire fiind în luna aprilie 2009, când a realizat o cifră de afaceri în sumă de .X. lei.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă încă din aprilie 2009, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de bunuri imobile, rezultă că operațiunile efectuate de către contestatar 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 plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de .X. euro (.X. lei).

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține că din punct de vedere al colectării TVA, persoana fizică .X. avea datoria declarării taxei, atât la momentul încheierii antecontractului, cât și la perfectarea contractului de vânzare – cumpărare.

Astfel, la stabilirea debitului organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele obținute de la birourile notariale, enumerate și analizate în Raportul de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016.

Însă, organul de soluționare a contestației reține că la dosarul contestației contribuabilul a anexat o serie de documente, respectiv contracte de vânzare-cumpărare și declarații de *“Prima casă”* ca parte a politicii sociale prevăzută la art. 140. alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu scopul recalculării debitului de TVA cu cota de 5% față de cota de TVA inițială de 24% avută în vedere de către organele de inspecție fiscală la emiterea Deciziei de impunere nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, rezultând următoarele:

a. Un număr de 15 contracte de vânzare-cumpărare nu întrunesc condițiile de aplicare a cotei reduse de TVA 5%, după cum urmează:

- Autentificare nr.X./12.10.2011;
- Autentificare nr.X./19.10.2011;
- Autentificare nr.X./30.11.2011, prețul de vânzare nu conține precizări referitoare la TVA însă contractul conține precizări referitoare la recuperarea TVA de la cumpărători;
- Autentificare nr.X./06.12.2011, vânzarea imobilului este *„la roșu”*, neîndeplinind astfel condiția *„locuințe care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare”*;
- Autentificare nr.X./30.11.2011, prețul de vânzare nu conține precizări referitoare la TVA însă contractul conține precizări referitoare la recuperarea TVA de la cumpărători;
- Autentificare nr.X./30.11.2011, prețul de vânzare nu conține precizări referitoare la TVA însă contractul conține precizări referitoare la recuperarea TVA de la cumpărători;
- Autentificare Autentic nr.X./10.11.2011, prețul de vânzare include TVA;
- Autentificare nr.X./21.07.2011, prețul de vânzare include TVA;
- Autentificare nr.X./02.02.2011, declarația prezentată de către contestator, pag. 43, este o declarație a vânzătorilor și nu a cumpărătorilor, nu este o declarație dată în sensul prevederilor art. 140 alin. (2¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;
- Autentificare nr.X./10.11.2011, prețul de vânzare include TVA;
- Autentificare nr.X./27.06.2012, nu prezintă declarație decât unul din cumpărători;
- Autentificare nr.X./23.02.2012;

- Autentificare nr.X./09.02.2015, prețul de vânzare nu conține precizări referitoare la TVA, însă indiferent de modalitatea de aplicare a TVA prin calcul la valoare sau din valoare, condiția de preț nu este îndeplinită;
- Autentificare nr.X./16.12.2010, nu prezintă declarație decât unul din cumpărători;
- Autentificare nr.X./11.11.2010, declarația nu este dată „înainte sau în momentul livrării bunului imobil,,

b. Un număr de X contracte de vânzare-cumpărare întrunesc condițiile de aplicare a cotei reduse de TVA 5%, după cum urmează:

- Autentificare nr. XXXX.2010.

Acest fapt este confirmat și de organele de inspecție fiscală care prin adresa nr.X./16.12.2016 au analizat documentele suplimentare depuse la contestație de persoana fizică, și recunosc dreptul acestuia de aplicare a cotei reduse de 5% pentru cele X contracte de vânzare-cumpărare admitând faptul că contestatara nu datorează TVA în sumă de .X. lei, urmare a recalculării cu cota de 5%.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului, TVA suplimentară de plată, astfel încât potrivit prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct. 11.1 lit. a) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2016 privind Codul de procedură fiscală, se va **respinge ca neîntemeiată** contestația în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și în baza art. 279 alin. (2) din legea anterior menționată, se va **admite parțial** contestația cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, respectiv pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

C. ALTE ASPECTE

1. În ceea ce privește capătul de cerere privind contestarea Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în

condițiile în care prin acest act administrativ fiscal organele de inspecție fiscală au dispus măsuri ce trebuie aduse la îndeplinire de către persoana fizică contestatoare și care intră în competența de soluționare a organelor fiscale emitente.

În fapt, prin contestația formulată, persoana fizică .X. contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emisă de Administrația Sector .X. a Finanțelor Publice prin care organele de inspecție fiscală, având în vedere constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, au dispus următoarea măsură:

“Contribuabilul .X. va solicita înregistrarea fiscală în scopuri de TVA la Activitatea de Administrare Fiscală din Administrația Finanțelor Publice Sector 6”.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 268 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”, coroborat cu cele ale art. 269 alin. (2) din același act normativ, potrivit cărora:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, potrivit art. 272 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția generală de soluționare a contestațiilor și structurile regionale de soluționare a contestațiilor/structura de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor de regularizare emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât măsura dispusă la pct. 3.1 din dispoziția de măsuri contestată vizează remedierea unor deficiențe de către persoana fizică, ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența materială de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art. 272 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

”(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi remis Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, în calitate de organ fiscal emitent al Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016.

2. Referitor la Avizul de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./18.07.2016, contestat, organul de soluționare a contestației reține că acesta a fost emis de organele de inspecție fiscală ale Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice în conformitate cu prevederile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel încât nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil, fapt pentru care nu poate fi contestat.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației formulată de persoana fizică .X. cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 de către organele de inspecție

fiscală din cadrul Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind soluționarea contestației formulată de .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. MBS5_AIF .X./31.10.2016 și remiterea dosarului cauzei pentru acest capăt de cerere Administrației Sector .X. a Finanțelor Publice- Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

X