

DECIZIA nr. 188/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica
XXX,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice prin adresa nr. X, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X, cu privire la contestația formulată de persoana fizica **XXX**, cu domiciliul in Bucuresti,

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 4 a Finantelor Publice sub nr. X il constituie 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. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, comunicate prin remitere sub semnatura in data de 04.06.2015, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de **X lei**, reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **XXX**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Domnul XXX contestă 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. X, emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice, pentru suma totala de X lei, reprezentand TVA si accesorii aferente, invocand, in esenta, urmatoarele motive:

EXCEPTII

- durata inspectiei fiscale a fost de 34 de luni, incepand cu avizul din februarie 2010 si terminand cu RIF- ul din iulie 2015, fata de durata legala de 3 luni, care atrage decaderea ANAF din dreptul de a emite decizii. Vatamarea suferita a constat in stresul emotional, incertitudinea patrimoniala;

- intrucat la data tranzactiilor era casatorit nu trebuia emisa decizia global numai pe numele sau intrucat raspunderea fiscala este una individuala. Trebuiau emise doua decizii, cate una pentru fiecare sot. Astfel si identificarea momentului in care s-a depasit pragul de scutire de TVA (200.000 lei sau 35.000 euro dupa 01.01.2007) urma a se face diferit, in concret data la care sotii ar fi obtinut impreuna 70.000 euro. Se invoca Sentinta civila nr. 1099/10.04.2012 prin care s-a retinut in considerente ca in cazul sotilor era necesar ca organul fiscal sa determine existenta obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA la nivelul fiecărei persoane, intrucat existenta unei asocieri in participatiune impune existenta acordului expres al sotilor;

PE FOND

– a actionat in cadrul celor X tranzactii imobiliare, impreuna cu sotia, in fapt, in calitate de mandatar ai unei doamne de cetatenie israeliana, asa cum rezulta din declaratia data de aceasta in fata unui notar israelian;

– va depune o declaratie autentificata prin care va arata ca nu mai poate obtine TVA de la cumparatori;

- tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie acte de comert, iar bunurile imobile si operatiunile cu bunuri imobile (cand nu sunt efectuate de comercianti) sunt calificate ca acte civile si nu comerciale. Astfel nu poate fi calificat nici *comerciant* nici exploatator de bunuri corporale cu caracter de continuitate. Prin instrainarea bunurilor nu se poate intelege “exploatare de bunuri”. Are in vedere interpretarea art. 85 Cod fiscal si art. 182 si 183 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004;

- art. 127 alin. (2) din Codul fiscal nu are in vedere, in mod expres, ipoteza vanzarii de imobile din patrimoniul personal. Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal adauga nepermis la lege;

- calitatea de contribuabil nu se confunda cu cea de subiect fiscal al obligatiei de a depune si completa declaratii, deoarece persoanele fizice nu au obligatia depunerii de declaratii la instrainarea de imobile, aceasta sarcina revenind notarilor ce intocmesc actele respective de instrainare;

- ca un argument istorico-teleologic arata ca obligatia de plata a TVA pentru vanzarea de imobile a existat in reglementarea anterioara anului 2002, cand a fost abrogata. Per a contrario dupa aceasta data nu a mai existat aceasta obligatie. Altfel rezulta ideea absurda ca abrogarea ar fi fost fara rost;

- calculul TVA s-a facut prin adaugare la pret si nu considerandu-se ca este inclus in pret, nemaivand posibilitatea de a incasa TVA, avand in vedere si ca datorita timpului scurs de la data tranzactiilor a intervenit prescriptia. Se invoca Decizia CEJ pronuntata in cazul Tulica/plavosin C-249/250;

- Decizia nr. 4349/2011 a ICCJ cuprinde considerentul ca aplicarea cu intarziere de catre ANAF a procedurii de colectare a TVA pentru tranzactiile persoanelor fizice este de natura a aduce atingere principiului certitudinii fiscale, in conditiile in care trebuie aplicat principiul *in dubio contra fiscum*;

- nu se putea inregistra in scopuri de TVA la data tranzactiilor deoarece normele metodologice pentru inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA au fost emise abia in aprilie 2010, iar formularele si procedura de modificare a vectorului fiscal cu privire la TVA la persoanele fizice apare abia prin OANAF nr. 1415/2009;

- critica RIF-ul si Decizia de impunere pentru ca nu i-a fost recunoscut dreptul de deducere a TVA.

Sustine ca anexeaza contestatiei declaratie autentificata facuta de cetateanul strain, declaratie notariala pe numele sau, facturi pe care se intemeiaza dreptul de deducere.

Prin adresa nr. X AS4FP s-a solicitat domnului XXX sa prezinte declaratia autentica mentionata in contestatie referitoare la imposibilitatea recuperarii TVA de la cumparatorii imobilelor. Acesta a inregistrat o declaratie sub semnatura privata la organul fiscal, sub nr. X, prin care arata ca nu a depus nici un document din care sa rezulte ca nu poate recupera TVA de la cumparatori.

In completarea contestatiei domnul XXX a depus la DGRFPB adresa inregistrata sub nr. X, atasand documente in copie (facturi, chitante, contracte, situatii de lucrari etc.) in sprijinul solicitarii de deducere a TVA aferenta tranzactiilor pentru care i s-a stabilit taxa colectata. Documentele au fost transmise organelor de inspectie fiscala in vederea formularii punctului de vedere fata de posibilitatea deducerii taxei, acestea efectuand o cercetare asupra documentelor originale prezentate de contestator.

In data de 11.03.2016, domnul XXX a depus la DGRFPB adresa inregistrata sub nr. X prin care aduce la cunostinta ca nu are posibilitatea recuperarii TVA de la cumparatorii apartamentelor din perioada 2007-2009, solicitand recalcularea TVA datorat ca inclus in pretul de vanzare incasat.

II. Organele de inspectie fiscala, in temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal au considerat ca activitatea desfasurata de contestator in perioada anilor 2007 - 2009, constand in vanzarea unor imobile, a avut un scop economic, acesta fiind persoana impozabila pentru activitatea economica desfasurata, potrivit prevederilor art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Codul fiscal. In consecinta s-a emis decizia de impunere contestata prin care s-a stabilit taxa pe valoare adaugata datorata de contestator pentru tranzactiile economice desfasurate.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. X care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. X, **organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 4 a Finantelor Publice** - Serviciul de inspectie fiscala persoane fizice au constatat urmatoarele:

Perioada verificata: 2007- 2009

Din analiza "Listei nominale pe beneficiar de venit conform declaratiei 208, in aceasta perioada domnul XXX (casatorit cu X) a realizat acte privind tranzactii imobiliare, astfel:

- 3 antecontracte de vanzare-cumparare pentru imobile noi;
- 1 act aditional la un contract de vanzare - cumparare pentru un imobil nou;
- 12 contracte de vanzare-cumparare pentru imobile noi;
- 1 contract de vanzare-cumparare pentru imobil vechi;
- 1 contract de mandat pentru vanzare imobil vechi.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere platile aferente antecontractelor intrucat TVA este exigibila si la data incasarii de avansuri.

Sumele exprimate in euro s-au convertit in lei avandu-se in vedere cursul BNR.

In anexa nr. 1 la RIF s-au prezentat intr-un tabel detaliat, valoarea tranzactiilor si operatiunilor aferente, TVA de colectat si alte elemente avute in vedere.

S-a colectat TVA in cota de 19% aplicat la pretul de vanzare, incepand cu luna septembrie 2007, numai pentru imobilele considerate noi. Pentru vanzarea unui imobil vechi, prin contractul de vanzare cumparare nr. X, in care domnul XXX are calitatea de mandatar, nu s-a colectat TVA. Imobil vechi vandut pentru care nu s-a colectat TVA este si cel din contractul de vanzare cumparare nr. X.

In anexele la RIF sunt prezentate situatia TVA de plata stabilita lunar si calculul accesoriilor stabilite. TVA de plata este aceeaasi cu TVA colectata neexistand TVA dedusa.

Din analiza "Listei nominale a beneficiarilor de venit conform declaratiei 3208", rezultata ca urmare a situatiilor transmise de notarii publici a reiesit faptul ca in perioada 2007-2009 domnul X (casatorit cu X) a instrainat dreptul de proprietate pentru 12 imobile. In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au considerat ca scopul tranzactiilor a fost unul economic.

Situatia tranzactiilor este urmatoarea:

Anul 2007 - 3 acte privind livrarile de bunuri imobiliare, reprezentand antecontracte sau promisiuni de vanzare cumparare, insotite de incasarea unor avansuri, pentru apartamentele nr. 5 si nr. 10 din imobilul situat in Bucuresti, X. Contractele autentificate de vanzare cumparare au fost incheiate in anul 2008, an in care a fost receptionat si imobilul nou construit.

Anul 2008 - 12 acte privind livrarile de bunuri imobiliare, reprezentand: antecontracte sau contracte de vanzare-cumparare, insotite de incasarea pretului, pentru apartamentele nr. 1, nr. 2, nr. 3, nr. 4, nr. 5, nr. 6, nr. 10, teren si terasa aferente imobilului situat in Bucuresti, X; contracte de vanzare-cumparare pentru imobilul din Bucuresti, sector 4, str. Evidentiatiilor, nr. 8- constructie veche.

Anul 2009 - 2 acte privind livrarile de bunuri imobiliare, reprezentand: antecontracte sau contracte de vanzare-cumparare, insotite de incasarea pretului, pentru apartamentele nr. 8 si nr. 9 aferente imobilului situat in Bucuresti, X.

Recapituland, aferent imobilului construit, receptionat si intabulat in anul 2008, Bucuresti, X contestatorul a instrainat in anii 2008-2009 apartamentele nr. 1, nr. 2, nr. 3, nr. 4, nr. 5, nr. 6, nr. 8, nr. 9 si nr. 10, deci 9 apartamente, precum si terasa si teren aferent imobilului.

In contractele de vanzare cumparare nu s-a mentionat ca pretul de vanzare include taxa pe valoarea adaugata, mentionandu-se in schimb in unele contracte ca daca vanzarea va fi supusa ulterior, prin adoptarea unor acte normative, taxei pe valoarea adaugata, partile convin sa suporte taxe in diferite procente (50-50 sau 70-30), precizandu-se si ca pretul imobilului se va recalcula in acest sens.

Considerandu-se activitatea desfasurata drept una economica, cu caracter de continuitate, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, pentru imobilele noi comercializate, s-a stabilit in sarcina contestatorului TVA de plata, prin aplicarea cotei de TVA de 19% la pretul incasat, fara a se deduce vreo suma a taxei aferenta achizitiilor.

S-a considerat ca domnul XXX, care nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, a depasit plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro (119.000 lei) la data de 03.07.2007, prin incasarea sumei de X lei, avand obligatia depunerii cererii de inregistrare in scopuri de TVA pana la data de 10.08.2007, ceea ce ar fi implicat inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2007.

Prin adresa nr. X AS4FP a solicitat domnului XXX sa prezinte declaratia autentica mentionata in contestatie referitoare la imposibilitatea recuperarii TVA de la cumparatorii imobilelor. Acesta a inregistrat o declaratie la organul fiscal, sub nr. X, prin care arata ca nu a depus nici un document din care sa rezulte ca nu poate recupera TVA de la cumparatori.

Prin adresa nr. MBS4-AIF X, inregistrata la DGRFPB sub nr. X, AS4FP completeaza referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, propunand admiterea deducerii TVA in suma de X lei, cu accesorii aferente diminuarii taxei de plata in suma de X lei.

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

III.1 ASPECTE PROCEDURALE

Cauza supusa solutionarii este daca viciile de procedura invocate de contestator pot sa atraga nulitatea deciziei contestate.

In fapt, contestatorul critica durata inspectiei fiscale de 34 de luni ce a depasit durata maxima legala, de 3 luni, precum si faptul ca nu s-a tinut cont ca imobilele tranzactionate le-a detinut in comun cu sotia sa. Se indica drept vatamari suferite stresul

emotional si incertitudinea patrimoniala pentru durata inspectiei fiscale respectiv aplicarea plafonului de scutire de la plata TVA pentru o singura persoana, de 35.000 euro in conditiile in care era vorba de o proprietate comuna a sotilor, plafonul fiind in acest caz dublu, de 70.000 euro, cu implicatiile inerente privind data la care apare obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA.

In drept, nulitatile pot fi conditionate sau neconditionate potrivit prevederilor art. 175 din Noul Cod de procedura civila aprobat prin legea nr 134/2010:

“Art. 175 Nulitatea actelor de procedură

Nulitatea condiționată

(1) Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.

(2) În cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămarea este prezumată, partea interesată putând face dovada contrară.”

In privinta duratei efectiva a inspectiei fiscale, aceasta a depasit durata stabilita de trei luni prevazuta de art. 104 din OG nr. 92/2003:

“Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

Asa cum prevede textul de lege, termenul de trei luni privind durata inspectiei fiscale este un termen prestabilit, estimat initial pentru durata in care se va efectua inspectia fiscala, si nu un termen efectiv care depinde de imprejurarile fiecarui caz. In practica durata efectiva a inspectiei poate sa fie mai mica sau mai mare decat durata estimata initial. In fapt, inspectia inceputa in anul 2010 a suferit diferite cauze de suspendare sau intrerupere, incepand cu solutionarea contestatiei formulata de domnul XXX impotriva avizului de inspectie fiscala nr. X si a contestatiei impotriva raspunsului primit. Din actele aflate in dosarul contestatiei rezulta ca inspectia a fost suspendata in perioada 09.12.2011 - 25.05.2015, pentru solutionarea sesizarii penale intocmite de organele de inspectie fiscala impotriva contribuabilului, solutionata de Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti prin Ordonanta din 23.01.2015 pronuntata in dosarul nr. X comunicata organului de inspectie fiscala.

Prin urmare nu se poate retine ca intemeiata sustinerea Contestatorului privind durata inspectiei fiscale de 34 de luni, avandu-se in vedere ca au existat perioade de suspendare a inspectiei fiscale, care nu intra in calculul duratei inspectiei fiscale, neavute in vedere de contestator la calculul celor 34 de luni.

Dealtfel se observa si ca in formularea prezentei contestatii contestatorul a ingreunat, voluntar sau involuntar, modul si durata de solutionare a contestatiei, depunand documente in sustinerea cererii de deducere a taxei dupa 4 luni de la depunerea contestatiei (termenul legal fiind de o luna) si cu toate acestea documentele depuse au fost luate in considerare de organul de inspectie fiscala. Deasemenea, dupa 7 luni de la depunerea contestatiei, in care mentioneaza eronat ca ar depune anexat acesteia o declaratie autentificata privind imposibilitatea recuperarii TVA de la cumparatorii imobilelor, depune numai o cerere in care sustine ca nu are posibilitatea recuperarii taxei de la cumparatori, deoarece acestia s-au mutat, nedepunand nici o dovada in sprijinul afirmatiei ca unul sau toti cumparatorii celor noua apartamente s-au mutat.

In acest sens adagiul latin *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* arata ca nimeni nu poate invoca in sustinerea intereselor sale propria sa culpa, aceasta insemnand ca nimeni nu poate sa obtina foloase invocand propria sa vina, incorectitudine, necinste, si nici sa se apere valorificand un asemenea temei.

In privinta detinerii in comun a imobilelor vandute se retine ca potrivit prevederilor punctului 3 alin. (6) din Normele pentru aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație."

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala incheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector).
- (...) - numele, initiala tatalui si prenumele;
- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;
- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector);
- cota de distribuire.

Se va considera asociere si cazul în care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfasurata."

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al T.V.A. sunt aplicabile dispozitiile art. 127 alin. (9) si (10) din Codul fiscal:

"Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune."

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, in situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica.

Astfel ca, in situatia in care coproprietarii sunt sot si sotie, iar livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al T.V.A. pentru livrarea unui bun imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, contrar sustinerilor contribuabilului, **plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de T.V.A. este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte, asa cum eronat a retinut contestatarul.**

Cu privire la depasirea plafonului de scutire de TVA (35.000 euro la cursul de la data aderarii la Uniunea Europeana sau 119.000 lei) se retine ca acesta a fost depasit in data de 03.07.2007, prin incasarea sumei de X lei, data la care contestatorul ar fi trebuit sa se inregistreze ca platitor de TVA fiind 01.09.2007, obligatie neindeplinita.

Se retine ca, asa cum rezulta din constatarile organelor de inspectie fiscala, familia X a efectuat urmatoarele incasari de avansuri in legatura cu vanzarea apartamentelor, ce determina obligatia inregistrarii ca platitori de TVA datorita depasirii plafonului de scutire:

- X lei (X euro) - antecontractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. 907/20.06.2007, in vederea vanzarii apartamentului nr. 5;
- X lei (X euro) - in data de 03.07.2007 in vederea vanzarii apartamentului nr. 5.

Potrivit art. 152 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile in vigoare in anul 2007:

“Art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor 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, [...]

(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.”

Normele metodologice date in aplicare art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, prevad:

“61. (2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal. Prevederile art. 134² alin. (3) - (8) din Codul fiscal nu se aplică în cazul persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire.”

Prin urmare contribuabilul a depasit plafonul de scutire de TVA de 35.000 euro (119.000 lei) la data de 03.07.2007, prin incasarea sumei de X lei, avand obligatia depunerii cererii de inregistrare in scopuri de TVA pana la data de 10.08.2007, ceea ce ar fi implicat inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2007.

Potrivit art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 43. – (2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept; [...]”.*

“Art. 46. – **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.**

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa *numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului, acestea nu sunt sancționate cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedura fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Rezultă că pretenția contestatoarei ca decizia de impunere să fie considerată nulă pe motive de nerespectare a duratei inspecției fiscale, pe lângă faptul că **excede cadrulul legal aplicabil, nici nu are o justificare reală, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au procedat la suspendarea inspecției fiscale, pe perioada**

solutionarii contestatiei formulata de contribuabil impotriva avizului de inspectie fiscala si ulterior datorita lipsei de colaborare din partea contribuabilului, sesizand totodata organele penale.

Totodata contestatorul nu aduce argumente intemeiate privind **aratarea si demonstrarea existentei vătămării suferite**, in conditiile in care nici nu are in vedere la invocarea duratei inspectiei fiscale perioadele de suspendare pe care, in parte, chiar le-a provocat. Vatamarile invocate, respectiv stresul emotional si incertitudinea patrimoniala nu sunt de natura materiala, si acestea au existat anterior, la incheierea contractelor de vanzare cumparare, din moment ce in contracte s-a prevazut posibilitatea de plata a TVA.

In consecinta, in raport de cele anterior retinute, contestatia domnului X este vadit neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru exceptiile de procedura invocate.

III.2. Cu privire la obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA si de a colecta TVA pentru activitatea desfasurata constand in vanzarea de imobile.

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2007-2009, constând în vânzari de constructii si terenuri intravilane, persoana fizica XXX avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA si de a colecta 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 1 la Raportul de inspectie fiscala nr. X, in perioada 2007-2009, persoana fizica **XXX** (impreuna cu sotia X) a realizat incasari aferente unor tranzactii imobiliare, constand in vanzarea de apartamente si terenuri intravilane din patrimoniul personal, astfel:

- anul 2007 - X lei, din care scutite X lei si taxabile X lei, cu TVA de colectat in suma de X lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului incasat;
- anul 2008 - X lei, din care neimpozabile X lei si taxabile X lei, cu TVA de colectat in suma de X lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului incasat;
- anul 2009 - X lei, taxabile, cu TVA de colectat in suma de X lei, prin aplicarea cotei de 19% asupra pretului incasat.

Tabelar situatia se prezinta astfel:

- lei -

Anul	Incasari	Scutite/neimpozabile	Impozabile	Taxa
2007				
2008				
2009				
Total				

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata in suma de X lei, pentru operatiunile impozabile desfasurate dupa data de 01.09.2007, de la care contestatorul trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA prin depasirea plafonului de scutire, pentru activitatea de vanzare de constructii noi si terenuri construibile reincadrata ca activitate economica, considerand scutita/neimpozabila vanzarea unei constructii vechi, sau vanzarea unei constructii in calitate de mandatar.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala din 30.06.2015, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 4 a Finantelor Publice au constatat ca operatiunile realizate de XXX impreuna cu sotia reprezinta operatiuni cu caracter economic si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa

depasirea plafonului de scutire pentru 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 nedecarate organelor fiscale nr. X, prin care s-au stabilit in sarcina contestatorei, urmatoarele obligatii de plata:

- TVA datorat X lei;
- Accesorii X lei;

TVA colectata in suma de X lei a fost calculata prin aplicarea unei cote de TVA in procent de 19%. Nu se contesta modul de calcul al TVA stabilit de organele fiscale.

In dosarul nr. X avand ca obiect plangerea penala formulata de organul fiscal emitent al deciziei contestate, pentru refuzul de a semna de primire adresa din 06.09.2011 referitoare la reluarea inspectiei fiscale, prin Ordonanta procurorului din 23.01.2015 s-a clasat cauza.

Contestatorul sustine ca art. 127 alin. (2) din Codul fiscal nu are in vedere, in mod expres, ipoteza vanzarii de imobile din patrimoniul personal. Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal adauga nepermis la lege. In principiu sustine ca nu desfasurat o activitate economica si ca nu avea obligatia de a plati TVA pentru activitatea de vanzare a imobilelor din patrimoniul personal.

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 perioada 2007-2009:

*„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care **îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:***

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute 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, pentru care locul livrării/prestării se considera a fi in 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 în 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) 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:

„(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, 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:

"2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale", iar începând cu data de 01.01.2007, prin Normele metodologice s-a precizat:

"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 01.01.2006-31.12.2006: „**începerea, schimbarea si încetarea activitatii sale ca persoana impozabila**. Conditiiile în care persoanele impozabile se înregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”

Potrivit alin. (1) alin, (2) si alin. (6) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în anul 2007, citate anterior, persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 119.000 lei (35.000 euro la cursul de la data aderarii), regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

"(4) În cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situatia în care abaterea de la prevederile legale se constata înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va 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. Pe perioada cuprinsa între data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data înregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, însa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate în aceasta perioada.[...]"

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.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin.

(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

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

Prin urmare se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila;
- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca contestatorul nu se incadreaza in scutirea prevazuta ci in exceptia de la scutire.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza activitati economice - fapte de comert, asa cum prevedea si Codul Comercial.

Intrucat sotii X, in perioada 2006-2008 au construit un bloc de locuinte, avand minim 10 apartamente, fiind vandute in perioada 2007-2008 apartamentele dla nr. 1 la nr. 10, mai putin apartamentul nr. 7, constructie ce nu poate avea ca scop initial decat vanzarea apartamentelor si nu uzul personal, in conditiile in care au existat avansuri incasate de la cumparatorii apartamentelor inca din anul 2007, se retine ca operatiunile realizate de sotii XXX si X, reprezentati de persoana fizica XXX, reprezinta operatiuni cu caracter economic, pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA, dupa depasirea plafonului de scutire de 119.000 lei sau inca de la inceperea proiectului.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA si data la care a devenit platitor (01.09.2007) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin. (6) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de **X lei**, in conditiile in care dupa 01.09.2007 persoana fizica **XXX** care realiza tranzactii imobiliare, construite special in scopul comercializarii, realizand si

venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece a realizat vanzari de imobile ce nu se incadreaza in 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.

Referitor la argumentele invocate de contestator se retin urmatoarele:

A. Referitor la caracterul comercial al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor:

Din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de bunuri imobile este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale. Drept pentru care, tranzactiile efectuate de contribuabil (vanzarea de constructii si terenuri intravilane), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de constructii si terenuri, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, contrar sustinerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza operatiuni impozabile.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoana fizica XXX a facut o „veritabila profesie” din vanzarea a 9 apartamente situate intr-un bloc cu 3 etaje, construit de persoana fizica in baza autorizatiei de construire nr. X si procesului verbal de receptie nr. X.

Mai mult, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Comercial si/sau Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform carora "in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal."

B. Referitor la sensul semantic al termenului „exploatare” a bunurilor

Contestatorul sustine ca incheierea de contracte de vanzare-cumparare a imobilelor proprietate personala nu constituie exploatare a bunurilor imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, invocand sensul semantic al notiunii de „exploatare” care este mai apropiat actelor de administrare si nu celor de vanzare.

Ori textul de lege nu face o astfel de distinctie si unde legea nu distinge nici noi nu trebuie sa o facem, asa cum spune si maxima latina provenita din dreptul roman „**Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus**”. Mai mult, chiar din normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal rezulta ca practica CJUE este sa considere ca termenul exploatare cuprinde orice tip de tranzactii:

„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)”.

Intentia contestatorului de a desfasura activitate economica si cu caracter de continuitate este evidenta, avand in vedere ritmicitatea incheierii tranzactiilor pe toata perioada supusa verificarii. Mai mult, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei contestatorul a realizat constructia unui bloc cu 4 nivele si 10 apartamente destinate vanzarii, pentru care s-au incasat avansuri inca din timpul edificarii constructiei, ce nu poate fii considerat ca realizat in scopul uzului personal. Intentia de comercializare trebuie sa fii existat de la data autorizarii constructiei.

Deoarece operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2009 de catre persoana fizica **XXX**, respectiv tranzactionarea a 9 apartamente, terasa bloc si teren, aferente unui imobil pe care l-a construit special in scopul desfasurarii activitatii economice, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

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

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

Ca urmare nu poate fi retinut argumentul contestatorei ca activitatea in speta **nu are caracter de continuitate**, întrucât vânzarea succesiva sau simultana a mai multor apartamente situate într-un bloc construit in scopul vanzarii, în decursul perioadei verificate, în scopul obtinerii de venituri, conduce la caracterul de continuitate. In acelasi sens s-a pronuntat directia de specialitate din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind spete similare. Prin adresa nr. X, Direcția X din cadrul Ministerului Finantelor Publice, referitor la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice, precizează:

„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(...)

Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă.”

Prin urmare, contribuabilul a realizat in perioada analizata mai mult de o operatiune imobiliara pe an constand in vanzari de imobile si a construit blocul cu apartamente ce au constituit imobilele vandute, fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora precum si de intentia cu care s-a realizat constructia, **contrar sustinerilor acestuia**, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoana impozabila, **XXX** avea 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.*”

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul 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.

In consecinta, avand in vedere ca persoana fizica are calitatea de platitor de TVA din data de 01.09.2007, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile si constructii noi, rezulta ca operatiunile efectuate de catre acesta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile depasiri plafonului de scutire de 119.000 lei.

In privinta modului de calcul al taxei colectate, **referitoare la aplicarea incorecta a cotei de TVA la pretul incasat**, intemeindu-se pe Decizia CJUE Tulica/Pavlosin, contestatorul sustine ca TVA a fost inclusa in pretul de vanzare, prin cererea din 11.03.2016 solicitand recalcularea TVA datorat ca inclus in pretul de vanzare incasat intrucat nu are posibilitatea de a recupera TVA de la cumparatori, deoarece a intervenit prescriptia, cumparatorii s-au mutat sau sunt insolvabili.

In privinta prescriptiei invocate se retine ca aceasta nu intervine automat, prescriptia extinctiva, potrivit Decretului nr. 167/1958 aplicabil in speta si practicii judiciare, fiind in principal un mod de aparare a debitorului ce poate invoca prescriptia datoriei, ce se constata de instanta de judecata. Legea prevede diverse cazuri de interventie a suspendarii sau incetarii curgerii prescriptiei ce au influenta in stabilirea datei la care intervine prescriptia. Cum contestatorul face simpla afirmatie ca ar fi intervenit prescriptia, fara a argumenta si a dovedi aceasta sustinere, la fel cum procedeaza si afirmand ca nu are posibilitatea de a recupera TVA de la cumparatori, se retine ca aceste afirmatii sunt neintemeiate, atata timp cat nu s-au depus probe in sprijinul acestor afirmatii.

Prin Decizia CJUE pronuntata in cazul C249/250/12 Tulica/Pavlosin s-a stabilit ca *“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.”* Acest dispozitiv a fost preluat si in Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, aprobată prin O.M.F.P. nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I.

Or, o parte din contractele de vanzare-cumparare in cauza (1X si X si X) prevad ca in cazul in care se va datora TVA acesta se va suporta de vanzator si cumparator in cote egale de 50% si 50% sau 70% si 30%, ceea ce arata ca nu se incadreaza in ipoteza deciziei *“când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată”*, in continuare devenind inaplicabile prevederile referitoare la *imposibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată*.

Prin adresa nr. X si X si X am solicitat organelor de inspectie fiscala sa completeze referatul cu punctul de vedere cu privire la incidenta Hotararii CJUE pronuntata in cazul C249/250/12 Tulica/Pavlosin. Prin adresa nr. X acestia comunica urmatoarele:

- prin adresa nr. X au solicitat domnului XXX declaratia autentica la care face referire in contestatie la pagina 1, randurile 17-18 si pag. 13, randurile 5-6. Acesta raspunde prin declaratia olografa inregistrata sub nr. X, precizand ca declaratia autentica

se refera la declaratia doamnei X si ca nu a depus vreun document din care sa rezulte ca nu poate recupera TVA de la cumparatori.

- avand in vedere ca domnul XXX nu face dovada ca nu poate recupera TVA de la cumparatori, isi mentin modul de calcul al taxei, prin aplicarea cotei de TVA de 19% la pretul incasat. Se mentioneaza trei contracte de vanzare cumparare in care s-au facut mentiuni ca TVA nu este inclus in pret.

Se retine ca petentul nu se incadreaza in ipoteza Hotararii CJUE invocata, in care se prevede ca pretul imobilelor a fost stabilit intre parti fara nici o mentiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată si totodata nu se face dovada afirmatiilor ca nu exista posibilitatea de a recupera de la dobanditorii apartamentelor taxa pe valoarea adăugată stabilita de organele fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale în materie si de faptul ca in sustinerea cauzei contestatorul nu a prezentat documente care sa modifice aspectele constatate de inspectia fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice **XXX** taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta tranzactiilor constând în vânzarea constructiilor noi si terenului constructibil, în anii 2007-2009 motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata **colectata în suma de X lei** stabilita prin Decizia de impunere nr. X.

III.3. Cu privire la dreptul de a deduce taxa aferenta construirii blocului de apartamente vandute

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2007-2009, contestatorul are drept de deducere a taxei aferente construirii blocului de apartamente.

Contestatorul a depus in data de 15.12.2015, la organul de solutionare a contestatiei, facturi si alte documente in sprijinul solicitarii sale de a i se admite deducerea taxei pentru imobilele vandute.

In conformitate cu prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, si normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, ce prevede ca in cazul depunerii de documente noi in sprijinul contestatiei organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, prin adresa nr. 66696/18.12.2015 s-au comunicat inscrisurile depuse catre AS4FP. Prin adresa nr. X AS4FP-Activitatea de Inspectie Fiscala, urmare analizarii documentelor prezentate in original de contestator, stabileste TVA care indeplineste conditii de deductibilitate in suma de X lei. In consecinta se propune admiterea contestatiei pentru TVA de plata in suma de X lei cu accesorii aferente in suma de X lei.

Conform adresei nr. X din 30.09.2015, emisa de Directia Generala Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP, referitoare la adresa DGRFPB -aplicare Decizie CJUE pronuntata in cauza C-183/2014 Salomie si Oltean, organele fiscale au obligatia sa aplice hotarararea CJUE, calculand diferenta intre taxa colectata si taxa deductibila fara a amana exercitarea dreptului de deducere pana la inregistrarea in scopuri de TVA si depunerea primului decont de TVA.

Hotararea pronuntata in cazul C-183/2014 Salomie si Oltean, ofera urmatorul raspuns:

“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în

litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.”

Prin adresa nr. MBS4-AIF X, înregistrată la DGRFPB sub nr. X, AS4FP urmare constatarilor înscrise în Procesul verbal nr. MBS4-AIF X, completează referatul cu propuneri de soluționare a contestației, propunând admiterea deducerii TVA în suma de X lei, cu accesorii aferente diminuării taxei de plată în suma de X lei.

Fata de cele arătate urmează a se admite contestația în privința TVA deductibilă în suma de X lei, diminuându-se TVA de plată stabilită prin decizia contestată cu aceeași sumă, respectiv de la X lei la X lei.

III.4. Cu privire la majorările/dobanzile de întârziere aferente TVA în suma de X lei și penalitățile de întârziere în suma de X lei, în total X lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. X accesorii de plată în suma de X lei calculate pentru TVA stabilită suplimentar de plată în suma de X lei, în condițiile în care prin prezenta decizie s-a și diminuat debitul datorat reprezentând TVA, la care s-au calculat obligațiile de plată accesorii.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X, Administrația Sector 4 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 26.10.2007 - 10.06.2015. Modul de calcul este precizat în anexa nr. 54 la raportul de inspecție fiscală din 30.06.2015.

In drept, în ceea ce privește 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. 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. “

„ Art. 111 Termenele de plată

(1) Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează.”

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

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv."

"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si 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 urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna 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 urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Cum contestatorul nu contesta modul de calcul al accesoriilor si prin aplicarea regulii de drept **"accessorium sequitur principalem"** se va respinge contestatia in privinta accesoriilor stabilite pentru TVA suplimentara de plata in suma de X lei, in privinta careia se respinge contestatia si se va admite contestatia in privinta accesoriilor stabilite

pentru TVA suplimentara de plata in suma de X lei , in privinta careia se va admite contestatia.

In consecinta situatia accesoriilor stabilita prin prezenta decizie va fi urmatoarea:

Accesorii	Totale - lei -	Respinse - lei -	Admise - lei -
majorarile/dobanzile de intarziere			
penalitati de intarziere			

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 7, art.126, art.127, art.128, art.137, 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.2, pct.20, pct.23 si pct. 56 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 23, art.104, art.119, art.120, art. 120¹ si art. 216 alin. (1) si alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

1. Respinge in parte, ca neintemeiata, **contestatia** formulata de persoana fizica XXX impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclareate organelor fiscale nr. X emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice pentru obligatii de plata suplimentare stabilite in **suma totala de X lei**, reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

2. Admite in parte contestația formulată de persoana fizica XXX **cu consecința anulării parțiale a Deciziei** de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclareate organelor fiscale nr. X, emisa de Administratia Sector 4 a Finantelor Publice, pentru obligatii de plata suplimentare stabilite in **suma totala de X lei**, reprezentand TVA in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

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

Director General,