

DECIZIA nr. 270 /18.04.2014

privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica **X**
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/04.09.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr. x/02.09.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/04.09.2013, completata cu adresa nr. x/25.10.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/25.10.2013, asupra reluarii procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de domnul X, domiciliat in Buftea, str.O nr. , bl. , sc. , et. , ap.3, jud. Ilfov, prin avocat VS.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **29.02.2012** si inregistrata la organul fiscal sub nr. x/01.03.2012, 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/03.02.2012, intocmita de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, comunicate sub semnatura la data de **20.02.2012**, cu adresa nr. x/03.03.2012, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarului suma totala de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **y1 lei** si majorari de intarziere/dobanzi de intarziere aferente in suma de **y2 lei** si penalitati de intarziere in suma de **y3 lei**;

Prin Decizia nr. x/14.01.2012 a fost suspendata solutionarea contestatiei inregistrata la D.G.F.P. Ilfov sub nr. x/01.03.2012 formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/03.02.2012 emisa de catre D.G.F.P. a judetului Ilfov, urmare Plangerii penale formulate impotriva domnului X transmisa catre Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov prin adresa nr. x/20.02.2012.

Prin Rezolutia din data de 16 aprilie 2013, ramasa definitiva, Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov a dispus neinceperea urmaririi penale fata de Pistol Gheorghe, urmare referatului nr. x/2012 intocmit de Serviciul de Investigare a Fraudelor din cadrul Inspectoratului de Politie a judetului Ilfov inregistrat la Parchetul de pe langa Tribunalul Ilfov nr. x/P/2012, in temeiul art.10 lit.d din Codul de procedura penala.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. a judetului Ilfov sub nr. x/29.06.2013, domnul X, prin CA "V S", a solicitat reluarea solutionarii contestatiei inregistrata la D.G.F.P. Ilfov sub nr. x/01.03.2012, admiterea contestatiei si desfiintarea deciziei de impunere nr. x/03.02.2012 si a proceselor verbale de instituire a sechestrului asigurator pentru bunuri imobile nr. x/06.03.2012, nr. x/06.03.2012 si nr. x/08.02.2012.

Prin adresa nr. x/02.07.2013, D.G.F.P. a judetului Ilfov a transmis catre Judecatoria Buftea contestatia formulata impotriva proceselor verbale de instituire a sechestrului asigurator pentru bunuri imobile nr. x/06.03.2012, nr. x/06.03.2012 si nr. x/08.02.2012 spre competenta solutionare

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit.(a) si art.214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa reia procedura administrativa de solutionare a contestatiei formulata de domnul X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. x/03.02.2012, domnul X aduce urmatoarele argumente:

In perioada 2005-2009 a efectuat vanzarea unor terenuri extravilane aflate in patrimoniul personal achizitionate cu scopul de a desfasura activitati agricole, dar planul de afaceri nefiind pus in aplicare a decis instrainarea terenurilor in decursul a mai multi ani, fara intentia de a scoate profit.

Tranzactiile efectuate se incadreaza in categoria tranzactiilor civile si nu comerciale, neavand obligatia de a depune declaratii de impunere pentru tranzactii imobiliare potrivit art.83 alin.3 din Codul fiscal pentru a se putea calcula legal baza de impozitare intrucat este persoana fizica si nu societate, nu este inregistrat la Registrul Comertului, nu are cod de inregistrare fiscala si nici caen, cum este mentionat in RIF.

Reclasificarea din tranzactie civila in comerciala nu putea fi stabilita cu exactitate decat de o instanta competenta.

Neavand obligatia de a depune declaratii de impunere pentru tranzactii imobiliare potrivit art.83 alin.3 din Codul fiscal nu se poate calcula legal baza de impozitare.

La momentul la care se refera TVA, Codul fiscal si Normele metodologice de aplicare nu identifica dispozitii clare privind calculul TVA asupra pretului imobilului, in interpretarea unitara fiind emisa Decizia Comisiei Fiscale nr.2/2011, iar pentru terenurile neconstruibile se aplica scutirea in conformitate cu dispozitiile art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

De asemenea, contribuabilul invoca urmatoarele:

- chiar si in cazul in care decizia de impunere ar fi justificata, conform art.91 alin.1 din Codul de procedura fiscala organul fiscal nu se mai afla in termen legal pentru executarea obligatiilor fiscale incepand cu data de 01.01.2012;

- decizia de instituire a masurilor asiguratorii a fost adusa la cunostinta prin alte mijloace decat cele legale, actul administrativ specificat pentru obligatiile stabilite nu poarta numar si data;

- nu a primit invitatia la discutia finala pentru a-i da posibilitatea sa-si exprime un punct de vedere la proiectul de raport fiscal, la initiativa fiind

In concluzie, contestatarul considera sumele cuprinse in actele administrative intocmite intocmite ca fiind abuzive si neconforme cu realitatea si solicita anularea deciziei de impunere nr.x/03.02.2012 si a deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr.x/03.02.2012.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DJGFP Ilfov a emis 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/03.02.2012, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatar si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata este 01.01.2005 - 31.12.2009.

3.1. Referitor la invocarea stabilirii obligatiilor fiscale pe perioada prescrisa

Cauza supusa solutionarii este daca este intemeiata exceptia prescriptiei ridicata de contestatar cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili TVA, in conditiile in care, termenul de prescriptie este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91, cu posibilitatea de suspendare pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, iar inspectia fiscala a fost suspendata in perioada 27.12.2010-03.02.2012.

In fapt, inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala inregistrat DGFPJ Ilfov sub nr. x/23.11.2010, prin care s-a comunicat contribuabilului efectuarea inspectiei fiscale incepand cu data de 14.12.2010. Avizul de inspectie fiscala a fost comunicat prin posta fiind confirmat de primire la data de 06.12.2010.

In baza referatului pentru suspendarea inspectiei fiscale nr. x/27.12.2010, la data de 27.12.2010 inspectia fiscala a fost suspendata pentru solicitarea datelor informative privind tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 de la birourile notariale in vederea identificarii tuturor veniturilor obtinute din tranzactiile imobiliare.

Prin adresa nr. x/02.12.2011 s-a comunicat contribuabilului reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 02.12.2011, ulterior incheindu-se procesul verbal de indeplinire a procedurii nr. x/06.12.2011 prin afisare la sediul contribuabilului, iar inspectia fiscala a fost materializata in raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

In drept, in ceea ce priveste dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, potrivit dispozitiilor art. 23 si art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 23 - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

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

"**Art. 91** - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale **se prescrie în termen de 5 ani**, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) **începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala** potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. (...)."

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de obligatii fiscale, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Din coroborarea acestor dispozitii legale rezulta ca data la care se stabileste baza de impunere a TVA pentru anul 2005 este 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala; in cazul taxei pe valoarea adaugata termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatia fiscala incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabilul avea obligatia de a depune decontul de TVA, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila, respectiv in anul 2006, iar **termenul de prescriptie** a dreptului organului fiscal de a stabili in sarcina contribuabilului **TVA aferenta anului 2005 începe sa curga de la data de 1 ianuarie 2006 urmand sa se implineasca in anul 2010.**

Referitor la conditiile de suspendare a inspectiei fiscale si la durata efectuării acesteia, avand in vedere perioada verificata, in speta sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendarii termenului de prescriptie, respectiv cu art.92, art.98 si art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"**Art. 92** - (1) Termenele prevazute la art. 91 se întrerup si se suspenda în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru întreruperea si suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale."

"**Art. 98** - (1) Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale."

"**Art.104** - (3) **Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).**

(4) Conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Conditiiile si modalitatii de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor si reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica în Monitorul Oficial al României, Partea I. "

Astfel, potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 14/2010 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, in vigoare pana la data de 08 mai 2013, fiind abrogat prin Ordinul nr. 467/2013:

“**Art. 4.** - Data de la care se suspenda actiunea de inspectie fiscala va fi comunicata în scris contribuabilului.

Art. 5. - Dupa încetarea conditiilor care au generat suspendarea, inspectia fiscala va fi reluata, data acesteia fiind comunicata în scris contribuabilului.

Art. 6. - Actiunile de inspectie fiscala suspendate în baza prevederilor art. 2 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, se vor relua la data la care înceteaza conditiile care au generat suspendarea.”

Potrivit normelor legale de mai sus, in conditiile expres prevazute de lege inspectia fiscala poate fi suspendata cu acordul conducatorului inspectiei fiscale, situatie in care **termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale**, iar **perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia**.

In speta, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta ca inspectia fiscala a început la data de 14.12.2010, iar prin adresa nr. x/27.12.2010 contribuabilul a fost instiintat ca, in baza art.2 lit.e din Ordinul presedintelui ANAF nr.14/2010 inspectia fiscala se suspenda incepand cu data de 27.12.2010, motivata de necesitatea solicitarii de informatii suplimentare necesare stabilirii starii de fapt fiscale.

Din documentele transmise de AJFP Ilfov prin adresa nr. x/25.10.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/25.10.2013 rezulta ca, prin adresa nr. x/27.12.2010 organul fiscal a comunicat contribuabilului, atat sub semnatura in data de 27.12.2010 cat si prin confirmare de primire in data de 10.01.2011, suspendarea inspectiei fiscale incepand cu data de 27.12.2010.

Cu privire la reluarea inspectiei fiscale contribuabilul a fost instiintat prin adresa nr. x/02.12.2011, comunicata cu adresa nr. x/06.12.2011 la domiciliul contribuabilului si sub semnatura la data de 04.01.2012.

Prin urmare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarului referitoare la dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale numai pana la data de 01.01.2012, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. La art.92 din Codul de procedura fiscala, legiuitorul a prevazut in mod expres **faptul ca inspectia fiscala poate fi suspendata cu acordul** conducatorului inspectiei fiscale, in conditiile si modalitatile stabilite prin ordin al presedintelui ANAF, **in acest caz termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale urmand a fi suspendat pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale**, aceste perioade nefiind incluse în calculul duratei acesteia, iar la art.104 din acest act normativ faptul ca, **durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala, în functie de obiectivele inspectiei**.

2. In prezenta cauza, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP a judetului Ilfov au procedat la suspendarea inspectiei fiscale, in vederea solicitarii unor informatii suplimentare organelor in drept necesare stabilirii starii de fapt fiscale, potrivit art.52 si art.56 din Codul de procedura fiscala, respectiv au transmis adrese birourilor notariale prin care au solicitat contractele de vanzare-cumparare autentificate, in conditiile in care acestea nu au fost prezentate de contestatar.

Prin adresa nr. x/27.10.2010, contribuabilul a fost instiintat asupra masurii de suspendare, in conformitate cu normele legale privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, respectiv cu dispozitiile art.2 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 14/2010, iar prin adresa nr. x/02.12.2011 i s-a comunicat reluarea inspectiei fiscale.

3. Prin contestatia formulata, societatea nu face dovada ca a atacat instiintarea de suspendare si nici instiintarea de reluare a inspectiei fiscale, in situatia in care a considerat ca era prejudiciat de luarea acestor masuri, desi potrivit prevederilor legale avea aceasta posibilitate.

In atare conditii, este nejustificata observatia contestatarului cu privire la prescriptia dreptului oragnului fiscala de a stabili obligatii fiscale dupa data de 01.01.2012.

Mai mult, baza impozabila s-a stabilit luand in considerare sumele inscise in contractele de vanzare-cumparare puse la dispozitia inspectiei fiscale de catre birourile notariale prin adresele DGFP a judetului Ilfov sub nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011, nr. x/23.03.2011 si nr. x/06.06.2011.

Avand in vedere aspectele prezentate, intrucat, in speta, organul fiscal a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/03.02.2012, prin care a stabilit obligatii fiscale in data de 03.02.2012, aceasta fiind comunicata contestatarei in data de 20.02.2012, rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adaugata pentru 2005 si 2006, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de TVA de catre inspectia fiscala incepand cu data de 01.09.2005, pe baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, nu era prescris la data comunicarii deciziei de impunere contestate, cursul prescriptiei fiind suspendat pe perioada scursa intre data inceperii inspectiei fiscale, respectiv 27.12.2010 si data emiterii deciziilor de impunere, respectiv 03.02.2012, astfel incat invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea pe perioada prescrisa este neintemeiata, contestatia contribuabilului X fiind neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la suma de y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada octombrie 2005 - decembrie 2006 constând în vânzari de terenuri, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, 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 nr.2 la Raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, in perioada 2005 - 2009, persoana fizica X a realizat impreuna cu

S un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri extravilane din patrimoniul personal, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

* in anul 2005 a realizat un numar de x tranzactii, din care: x cu terenuri extravilane, x cu terenuri intravilane si x cu terenuri intravilane arabile, in valoare totala de s lei;

* in anul 2006 a realizat un numar de x tranzactii, din care: x cu terenuri extravilane si x cu un teren intravilan arabil, in valoare totala de s lei;

* in anul 2007 a realizat un numar de x tranzactii, din care: x cu terenuri extravilane, x cu terenuri extravilane arabile si x cu un teren intravilan arabil, in valoare totala de s lei.

* in anul 2008 a realizat un numar de x tranzactii, din care: x cu terenuri extravilane si x cu terenuri extravilane arabile, in valoare totala de s lei.

* in anul 2009 a realizat x tranzactii din care: x cu terenuri extravilane si x cu un teren extravilan arabil, in valoare de s lei,

aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Pentru un numar de x contracte de vanzare-cumparare cu terenuri incheiate in perioada 2007-2009, nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

In luna iulie 2005, cifra de afaceri realizata de X si S, in suma de y+1 lei a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prin incheierea contractului nr. x/27.07.2005 reprezentand vanzare teren intravilan arabil, motiv pentru care urma sa devina persoana impozabila platitoare de TVA incepand cu data de 01.09.2005, contribuabilul avand obligatia inregistrarii ca platitor de TVA pana la data de 10.08.2005.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat ca persoana fizica X a depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de **01.09.2005**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA fiind 10.08.2005.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFPJ Ilfov a constatat ca operatiunile realizate de X reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/03.02.2012, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarului, urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y3 lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

TVA în suma de y1 lei a fost calculată asupra unui număr de x tranzacții efectuate prin contractele încheiate în perioada octombrie 2005-decembrie 2006, așa cum rezultă din anexa nr. 3, reprezentând x vânzări cu terenuri extravilane, o vânzare cu un teren intravilan și x vânzări cu terenuri intravilane arabile, prin aplicarea cotei de TVA 19% asupra bazei impozabile în suma de y+1 lei (y+1 lei x 19% = y1 lei).

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care **îndeplinesc cumulativ următoarele condiții**:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate 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 rezultă din una din **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 neincadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, 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)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2006:

„(1) **Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități**

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

*(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 în 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 și expresiile de mai jos au următoarea semnificație (...)

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intra sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

În situația în care persoana fizică este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie să declare potrivit art. 153 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006: **„începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă.** Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca platitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a platitorilor de impozite și taxe.”

Potrivit alin. (1) și alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(1) Sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. (...).

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. (...) Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme. ”

Potrivit pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifră de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni 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 reduce 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 reduce.”

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 exceptie.

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 fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in perioada 2006-2009, persoana fizica X a realizat impreuna cu S un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri din patrimoniul personal, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

* in anul 2005 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri extravilane si intravilane intravilane arabile, in valoare totala de s lei;

* in anul 2006 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri extravilane si intravilane, in valoare totala de s lei;

* in anul 2007 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri intravilane si extravilane si intravilane, in valoare totala de s lei;

* in anul 2008 a realizat un numar de x tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri extravilane, in valoare totala de s lei;

* in anul 2009 a realizat x tranzactii cu terenuri extravilane, in valoare de s lei.

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in perioada 2006-2009 in suma totala de y+1 lei, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data **10.08.2005**.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA datorata pentru operatiunile impozabile efectuate prin contractele incheiate incepand cu data de 06.10.2005 (contractul nr. x/06.10.205, in valoare de s lei).

Pentru tranzactiile efectuate cu terenuri (x contracte de vanzare-cumparare) incheiate in perioada 2007-2009, nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

Se retine ca operatiunile realizate de asocierea reprezentata de persoana fizica X reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2005.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.08.2005), respectiv data la care a devenit platitor (01.09.2005) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare incepand cu anul 2005, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de y1 lei, in conditiile in care pe acest an persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

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 2005-2009 de catre asocierea reoprezentata de persoana fizica X, respectiv tranzactionarea a x de bunuri imobile, 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.

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.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada X 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.

In concluzie, pentru aceste tranzactii imobiliare persoana fizica avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila* X, in intreaga perioada verificata **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica pentru anul 2005, intrucat numai incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea

adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

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 contribuabili.

Ca urmare nu pot fi retinute argumentele contestatarului ca „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesiva a mai multor bunuri imobile, constand in terenuri si constructii 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.

Or, asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilul a realizat, in perioada 2005-2009, un numar de x tranzactii constand in vanzari de terenuri, efectuate in mod succesiv, intrucat fiecare tranzactie a facut obiectul cate unui contract de vanzare-cumparare distinct.

Prin urmare, contribuabilul a realizat in perioada analizata mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de imobile (terenuri), fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, **contrar sustinerilor acestuia**, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoana impozabila, asocierea reprezentata de X avea obligatia potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 „**sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.”

Intrucat, inspectia fiscala a constatat ca persoana fizica nu s-a înregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata „**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**”, respectiv începând cu data de 10.08.2005 când persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.09.2005, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

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 calitate de persoana impozabila din data de **01.09.2005**, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri, 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 2 miliarde lei (rol) (200.000 lei) (ron).

Referitor la argumentele invocate de contestatar 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 terenuri intravilane si extravilane), 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 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 fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoana fizica X a facut o veritabila profesie din vanzarea de terenuri, in perioada 2005 - 2009 realizand nu mai putin de x tranzactii de vanzare, la care se adauga cele de cumparare a terenurilor.

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 baza de impozitare:

Potrivit dispozitiilor art. 137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

"(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni."

De asemenea, la pct. 23 (1) din HG nr. 44/2004, se stipuleaza urmatoarele:

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

(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard si 9 x 100/109 în cazul cotei reduce, atunci când pretul de vânzare include si taxa. De regula pretul include taxa în cazul

livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa."

Prin urmare, se constata ca intentia legiuitorului a fost aceea de a considera ca pretul include taxa pe valoarea adaugata numai in cazul in care s-a stipulat expres acest lucru.

C. Referitor la aplicarea scutirii de TVA:

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, asa cum s-a aratat anterior, 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. Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

D. Referitor la modul de desfasurare a inspectiei fiscale si de comunicare a actelor administrative fiscale:

Din documentele existente la dosarul cauzei si din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in conformitate cu art.107 alin.2 si alin.3 din Codul de procedura fiscala, prin adresa inregistrata la DGFP Ilfov sub nr. x/18.01.2012, confirmata de primire sub semnatura in data de 20.01.2012, contribuabilul a fost instiintat despre data, ora si locul de desfasurare a discutiei finale.

Intrucat contribuabilul nu s-a prezentat la sediul organului fiscal, s-a intocmit procesul verbal de indeplinire a procedurii nr. x/31.01.2012, prin afisare la domiciliul contribuabilului.

Ulterior, Decizia de impunere nr. x/03.02.2012 si Raportul de inspectie fiscala nr. x/03.02.2012 au fost comunicate prin semnatura la data de 20.02.2012.

Totodata, Decizia de instituire a masurilor asiguratorii nr. x/03.02.2012 privind obligatii fiscale a fost comunicata prin semnatura la data de 03.02.2012, cu adresa nr. x/03.02.2012.

Ca atare sunt nejustificate observatiile contestatarului referitoare la lipsa comunicarii si viciile de procedura, respectiv faptul ca nu a primit decizia de instituire a masurilor asiguratorii si invitatia la discutia finala, fiindu-i ingradit dreptul la aparare, cata vreme organele fiscale au intreprins toate diligentele pentru informarea contribuabilului asupra drepturilor si obligatiilor ce-i revin.

E. Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei motivul invocat de catre contestatar precum ca terenurile vandute au fost folosite de acesta in scopuri personale in conditiile in care nu demonstreaza cu documente acest aspect.

De asemenea, nici invocarea in sustinerea contestatiei a faptului ca prin rezolutia din data de 16.04.2013 emisa in dosarul penal nr. x/P/2012 s-a dispus neinceperea urmaririi penale pe motiv ca nu exista fapta nu poate fi retinuta intrucat neinceperea urmaririi penale este in temeiul art.10 lit.d din Codul de procedura penala care prevede:

“Cazurile în care punerea în miscare sau exercitarea actiunii penale este împiedicata:

(...) d) faptei îi lipseste unul din elementele constitutive ale infractiunii; (...).”

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de terenuri realizate in perioada 2005 - 2009 de persoana fizica X sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila X*, ca de altfel in intreaga perioada 2005-2009, nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia de terenuri, **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

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 contestatarul nu a prezentat documente care sa modifice aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de terenuri în 2005 si 2006, motiv pentru care pentru se va respinge ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere nr. x/03.02.2012.

3.3. Cu privire la majorarile/dobanzile de intarziere in suma de y2 lei si penalitatile de intarziere in suma de y3 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. x/03.02.2012 accesorii de plata in suma de y2,3 lei, in conditiile in care la punctul 3.2.1. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA în suma de y1 lei.

In fapt, prin 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/03.02.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFPJ Ilfov a stabilit in sarcina contribuabilului majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de y2,3 lei, calculate pentru perioada 25.01.2006-20.01.2012.

In drept, potrivit dispozitiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

Codul de procedura fiscala, valabil in anul 2006:

"Art.115 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere."

<<**Art.115** (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.>>

"**Art.116** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

"**Art.121** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

Codul de procedura fiscala, republicat, valabil incepand cu data de 31.07.2007:

"**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.**"

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

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

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificat prin OUG 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 si penalitati de întârziere.

(...)

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

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

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

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

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

"**Art. 120** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata 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.

Referitor la suma de y2,3 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/03.02.2012 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarului de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de y2,3 lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

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.91, art.92, art.98, art.104, art.115, art.116 si art.121 din Codul de procedura fiscala, valabil in anul 2006, art.119, art.120, art. 120¹ si art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, valabila incepand cu data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, art.10 din Codul de procedura penala, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica X împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/03.02.2012 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP a judetului Ilfov prin care s-au stabilit taxa pe valoarea

adaugata in suma de y1 lei si majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente in suma totala de y2,3 lei.

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