

## DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulată de dl. AD  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr../2011

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice , a fost sesizat de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice - Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul aceleiași direcții, prin adresa nr.../2011, înregistrată la D.G.F.P. sub nr../2011, asupra contestației formulată prin avocat de către dl.AD, cu domiciliul în , Str., jud. Caraș-Severin.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr../2011, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr../2011, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată;
- ... lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată.

Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2011, având la bază constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.../2011, a fost emisă de organele de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice, Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ...

Contestația formulată prin avocat de către dl. AD, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr.../2011, este considerată depusă în termenul legal, având în vedere prevederile art. 207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice n prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de dl. AD.

I. Prin contestația formulată prin avocat, dl.AD se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2011, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr../2011 de organele de inspecție fiscală, solicitând anularea acesteia.

Contestatorul consideră că Decizia de impunere nr.../2011 și Raportul de inspecție fiscală nr.../2011 sunt nefondate și nelegale, din următoarele considerente:

1. Organul de control a procedat în mod greșit, stabilind TVA de plată și accesorii pentru anul 2007, având în vedere dispozițiile art.141 punct 2 lit.f) din Codul fiscal, conform căruia este scutită de taxă „livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este contruită precum și a oricărui alt teren”.

Contestatorul arată că, prin excepție, conform tezei a II-a a aceluiași articol, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat

ori ar fi avut dreptul să-și exercite posibilitatea de deducere parțială a taxei pentru achiziționarea (...) unui astfel de imobil. În situația în care s-a făcut livrarea unui teren construibil, legiuitorul condiționează scutirea tranzacției de TVA, de neexercitarea dreptului de deducere parțială a taxei pentru achiziționarea unui astfel de imobil.

Prin urmare, contestatorul consideră că organul fiscal poate pretinde plata TVA numai dacă se împlinesc condițiile prevăzute de art.141 pct.1 lit f) Cod fiscal, dacă și-ar fi exercitat sau ar fi avut dreptul de a exercita posibilitatea de deducere.

Contestatorul susține că, în situația de față, imobilele vândute în anul 2007 care au condus la stabilirea impunerii fiscale cu privire la TVA și accesorii, se încadrează în teza art.141 pct.1 lit.f) Cod fiscal, în sensul că procedând la vânzarea de terenuri construibile, nu s-a exercitat și nu a existat dreptul de deducere a taxei pentru achiziția acestora.

**2.** Modificarea art.141 alin.2 lit.f) prin O.G.nr.106/2007 care a intrat în vigoare la 01.01.2008, înlătură într-adevăr scutirea de plată a TVA, începând cu data intrării în vigoare a acestui act normativ. Până la 01.01.2008 nu se poate impune la plata TVA persoana fizică pentru înstrăinarea de terenuri deoarece forma inițială a art.141 alin.2 lit.f) stipula faptul că este scutită de plată TVA livrarea unei construcții și a terenului, precum și a altui teren cu excepția livrării făcute de o persoană impozabilă care și-a exercitat dreptul or ar fi avut dreptul de deducere total sau parțial a taxei, caz în care contestatorul susține că nu se regăsește.

Prin urmare, contestatorul susține că, modificarea adusă articolului sus invocat începând cu data de 01.01.2008 nu poate avea efect retroactiv, neretroactivitatea legii civile fiind un principiu de drept consacrat atât de art. 1 din Codul Civil, cât și de art.15 alin.2 din Constituția României. Totodată, acest principiu fundamental rezultă din aplicarea art.6 din CEDO și este reflectat în mod constant de jurisprudența CEDO referitoare la stabilirea raporturilor juridice și previzibilitatea normei de drept.

Astfel, contestatorul arată că în lumina principiului neretroactivității, se poate concluziona cu certitudine că potrivit O.G.nr.106/2007 – o persoană fizică devine plătitoare de TVA pentru livrarea de terenuri construibile dintr-o activitate cu caracter de continuitate numai începând cu data de 01.01.2008, ori tranzacțiile încheiate au avut loc pe parcursul anului 2007, deci anterior intrării în vigoare a modificării operate în acest sens.

**3.** Contestatorul consideră că pentru a deveni persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată trebuia să desfășoare activități comerciale, așa cum sunt acestea definite de art.3-6 din Codul Comercial sau să aibă calitatea de comerciant așa cum este prevăzută în art.7 și următoarele din Codul Comercial.

Astfel, contestatorul arată că, având în vedere definițiile Codului Comercial și faptul că obiectul cumpărării îl formează numai produsele, mărfurile și titlurile de credit, adică bunurile mobile, rezultă că în concepția Codului Comercial vânzarea-cumpărarea bunurilor imobile reprezintă operațiuni civile și nu comerciale, iar întrucât Codul Comercial nu a suportat modificări în acest sens, concepția asupra caracterului civil al vânzării- cumpărării de bunuri imobile a rămas cea tradițională și are justificarea în grija legiuitorului pentru protecția actelor juridice având ca obiect bunurile de mare valoare, așa cum sunt bunurile imobile.

Prin urmare, contestatorul consideră că nu are calitatea de „persoană impozabilă” conform art.127 din Codul fiscal pentru că nu a desfășurat activități economice în calitate de comerciant sau prestator de servicii, situație în care susține că nu se încadrează în teza enunțată de art.127 alin.1 Cod fiscal, text în vigoare la data efectuării operațiunilor.

Totodată contestatorul, arată că în conformitate cu dispozițiile legale invocate, este considerată persoană impozabilă orice persoană care realizează de o manieră

independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, iar activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile liber profesioniștilor sau asimilate acestora.

Contestatorul consideră că raportat la dispozițiile Codului Comercial, nu a efectuat fapte de comerț, arătând că pentru a fi considerat comerciant și pentru a desfășura o activitate economică supusă TVA o persoană trebuie să îndeplinească mai multe condiții cumulate, respectiv să îndeplinească unul sau mai multe acte de comerț obiectiv dintre cele enumerate la art.3 din Codul Comercial, să îndeplinească aceste acte în nume propriu, să le îndeplinească cu titlu profesional, de profesie obișnuită.

Astfel, contestatorul precizează faptul că este de profesie fotbalist, așa încât actele de vânzare-cumpărare invocate au un caracter pur întâmplător, ocazional, în aceste condiții nu s-a pus problema înregistrării sale ca persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sau a colectării și plății TVA-ului aferent acestor tranzacții ocazionale.

4. Contestatorul arată că potrivit prevederilor art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar în susținerea netemeinicii actelor contestate, invederează faptul că termenul de „continuitate” nu este definit de Codul fiscal, astfel încât sintagma „o livrare de bunuri are caracter continuu” dacă aceasta nu este o livrare de bunuri considerată ocazională, respectiv realizată o singură dată în cursul unui an, așa cum este definit de prevederile punctului 68 alin.2 din Normele Metodologice date în aplicarea Titlului VI din Legea nr.571/2003, aprobate de H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu este aplicabilă vânzătorilor de bunuri imobiliare, acte civile care nu se circumscriu noțiunii de „livrare de bunuri”.

Contestatorul consideră că definirea noțiunii de „continuitate” prin raportarea la antonimul său –termenul „ocazional” – nu clarifică problema de fond a condițiilor în care repetabilitatea generează continuitate și nici problema modului în care continuitatea generează obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată.

5. Contestatorul, în aceiași ordine de idei invederează faptul că potrivit art.3 din Codul fiscal, legiuitorul a stabilit ca principiu al fiscalității, certitudinea impunerii care presupune elaborarea de norme juridice clare care să nu conducă la interpretări arbitrare, respectiv contribuabilul să poată urmări și înțelege sarcina fiscală care îi revine și să poată determina influența deciziilor de management fiscal asupra sarcinilor fiscale.

Totodată, contestatorul arată că, concomitent cu lămurirea unor noțiuni fundamentale cu care operează Codul fiscal, ar fi fost necesar ca legiuitorul să stabilească criterii obiective și proceduri clare prin care, pe de o parte, orice „persoană impozabilă” în sensul Titlului VI – „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, să aibă certitudinea sarcinii fiscale, iar pe de altă parte, prin care organele fiscale să poată stabili situațiile în care persoanele fizice devin, prin actele lor de dispoziție privind bunuri personale, persoane impozabile. De asemenea, arată că „sub aspectul validării normelor în sistemul nostru constituțional”, extinderea sensului de „activitate economică” la actele de dispoziție trebuie să se facă în mod necesar printr-un act normativ cu forța unei legi organice, cum este Codul fiscal.

În concluzie, contestatorul arată că reglementarea cuprinsă în art.127 din Codul fiscal ridică cel puțin două probleme care reprezintă adevărate piedici în înțelegerea clară a obligației fiscale pe care Statul o pune acum în sarcina persoanelor fizice.

De asemenea, prin contestația formulată contestatorul arată că potrivit unei logici elementare, când Statul stabilește obligații, limitând astfel libertatea constituțională a

persoanei, trebuie să o facă prin norme exprese, clare și univoce, având în acest sens o obligație pozitivă de reglementare. În cazul sistemului nostru fiscal, această idee se regăsește în art.3 din Codul fiscal, care ridică la rang de principiu al fiscalității certitudinea impunerii prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală care le incumbă, precum și să poată determina influența deciziilor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale, iar la nivel comunitar Directiva nr.2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28.11.2006, privind sistemul comun al TVA, invocă același principiu.

În considerarea argumentelor invocate și văzând evoluția legislației în privința TVA, contestatorul consideră că reglementările care s-au succedat, inclusiv cele privind îmbunătățirea normelor metodologice nu sunt de natură să facă clară și evidentă obligația sa de plată a TVA, în momentul încheierii actelor de dispoziție, respectiv în februarie 2007. Referitor la reglementările interne, contestatorul consideră că Codul fiscal transpune în mod incomplet Directiva nr.2006/112/CE a Consiliului UE, în sensul că nu a stabilit normele de procedură fiscală prin care să fie puse în aplicare normele de drept material fiscal. Astfel, nu este reglementată modalitatea efectivă de înregistrare a persoanei fizice ca plătitoare de TVA (momentul înregistrării, temeiul înregistrării, actele necesare în momentul înregistrării, ...) modalitatea de calcul TVA aferent bunului vândut, posibilitatea persoanei fizice de a emite facturi cu TVA, care să dea drept de deducere cumpărătorilor care au acest interes, evidențierea operațiunilor pentru care nu există obligația colectării TVA dar care sunt întocmite de persoana impozabilă.

În ceea ce privește majorările de întârziere, în lumina principiului „accessorium sequitur principale”, contestatorul consideră că decizia de impunere este nefondată și sub aspectul solicitării de a achita aceste sume.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../201, organele de inspecție fiscală, urmare a efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată pentru anul fiscal 2007, au constatat următoarele:**

Dl. AD, nu figurează ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului, respectiv data de 21.01.2011.

Organele de inspecție fiscală precizează că, potrivit aplicației informatice prin care sunt monitorizați dezvoltatorii imobiliari, dl. AD a efectuat în anul 2007 un număr de 6 tranzacții cu bunuri imobiliare, în valoare totală de ... lei.

Din documentele prezentate în fotocopie de persoana fizică dl. AD, a rezultat că în anul 2007, în baza contractelor de vânzare – cumpărare autentificate sub nr. /24.08.2007, nr.../07.03.2007, nr.../25.05.2007, nr.../26.02.2007, nr.../19.06.2007, nr.../04.10.2007, de către Biroul Notarului Public „AVC”, dl. AD și soția d-na A I vinde curți construcții intravilan extins, imobile înscrise în CF nr. ..., situate administrativ în localitatea Ș, județul ..., valoarea tranzacțiilor fiind în sumă totală de .. lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că cifra de afaceri realizată în cursul anului calendaristic 2007 în sumă de ... lei a depășit plafonul de scutire în sumă de .. lei (...euro x 3.3817 lei/euro = ... lei) în data de 2007.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că tranzacțiile au fost efectuate în euro, iar calculul s-a făcut în parte pentru fiecare tranzacție la cursul zilei comunicat de B.N.R. la data încheierii tranzacțiilor ( anexa nr.1).

Organele de inspecție fiscală, au constatat că operațiunile efectuate de dl. AD în anul 2007, respectiv cele 6 tranzacții cu bunuri imobiliare în valoare totală de ... lei, îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul are calitatea de persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin. (1) și alin.(2) și prevederile pct.3 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.127 alin.(2).

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale, nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în această situație, persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, persoana fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, deci persoana fizică care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede Codul Comercial.

Organele de inspecție fiscală precizează și faptul că în baza art. 141 alin.(2) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil; același articol definind și noțiunea de teren construibil.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit prevederilor art.125 alin.(1) pct.4 și în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, cazul în speță 6 tranzacții cu terenuri construibile. Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate ocazionale.

Astfel, organele de inspecție fiscală consemnează că persoana fizică, dl. AD, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin. (1) (2) din Codul fiscal, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea activității economice conform prevederilor art.153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la TVA, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Datorită faptului că, persoana fizică – dl AD nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, persoana fizică dl. AD, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă cu toate

drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

De asemenea, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se consemnează că, în situația în care se constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, organele de inspecție fiscală vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze.

Astfel, echipa de control a calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor în sumă de ... lei venituri realizate din tranzacțiile cu bunuri imobile în anul 2007, rezultând suma de ... lei, prin aplicarea cotei standard de TVA – 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că în data de 26.02.2007 a fost autentificat contractul de vânzare - cumpărare, dată la care, intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar referitor la determinarea perioadei fiscale menționează că au avut în vedere prevederile 156<sup>1</sup> alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul I 2007.

Pentru obligațiile suplimentare stabilite urmarea verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică – dl. AD datorează majorări de întârziere, calculate începând cu ziua următoare scadenței până la data înscrisă în raportul de inspecție fiscală, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (anexa 1 – calcul majorări de întârziere).

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.../2011, organele de inspecție fiscală, consemnează faptul că, în nota explicativă (anexa nr.3), dl. AD a declarat că în perioada 2006-2009 a efectuat un număr de 6 tranzacții imobiliare în valoare de ... lei, respectiv în anul 2007.

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

Referitor la suma totală de **X lei** din care suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată și suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată,

**cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul prin adresa nr.../2011 plângerea penală înregistrată la acesta în data de 06.04.2011, privind constatările consemnate în Procesul verbal nr.../2011 care se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr.../2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../2011, contestată, pentru a se stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.**

**În fapt**, dl. AD în baza contractelor de vânzare – cumpărare autentificate sub nr.../24.08.2007, nr./07.03.2007, nr./25.05.2007, nr./26.02.2007, nr.1512/19.06.2007, nr.../04.10.2007, de către Biroul Notarului Public „AVC”, a efectuat în anul 2007 un număr de 6 tranzacții cu bunuri imobiliare, constând în vânzarea de curți construcții intravilan extins, imobile înscrise în CF nr...., situate administrativ în localitatea Ș , județul, în valoare totală de X lei. Tranzacțiile au fost efectuate în euro, iar calculul s-a făcut în parte pentru fiecare tranzacție la cursul zilei comunicat de B.N.R. la data încheierii tranzacțiilor (anexa nr.1).

Dl. AD, nu figurează ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată până la data declanșării controlului, respectiv data de 21.01.2011.

Organele de inspecție fiscală menționează că cifra de afaceri realizată în cursul anului calendaristic 2007 în sumă de X lei a depășit plafonul de scutire în sumă de ... lei, în data de 26.02.2007.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că operațiunile efectuate de dl. AD în anul 2007, respectiv cele 6 tranzacții cu bunuri imobiliare în valoare totală de X lei, îndeplinesc condițiile prevăzute de art.126 alin.(1) și intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar contribuabilul are calitatea de persoană impozabilă potrivit prevederilor art.127 alin. (1) și alin.(2) și prevederile pct.3 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.127 alin.(2).

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau alte bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale, nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în această situație, persoanele fizice dobândesc calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că potrivit prevederilor legale mai sus menționate, persoana fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, deci persoana fizică care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede Codul Comercial.

Organele de inspecție fiscală precizează și faptul că în baza art. 141 alin.(2) lit f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil; același articol definind și noțiunea de teren construibil.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit prevederilor art.125 alin.(1) pct.4 și în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, cazul în speță 6 tranzacții cu terenuri construibile. Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate ocazionale.

Astfel, organele de inspecție fiscală consemnează că persoana fizică, dl. AD, realizând tranzacții imobiliare cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin. (1) (2) din Codul fiscal, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA înainte de începerea

activității economice conform prevederilor art.153 alin. (1) din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la TVA, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice.

Datorită faptului că, persoana fizică – dl AD nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată conform art.147<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

Prin urmare, persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile.

De asemenea, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală se consemnează că, în situația în care se constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, organele de inspecție fiscală vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze.

Astfel, echipa de control a calculat taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor în sumă de X lei venituri realizate din tranzacțiile cu bunuri imobile în anul 2007, rezultând suma de ... lei, prin aplicarea cotei standard de TVA – 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală menționează că în data de 26.02.2007 a fost autentificat contractul de vânzare - cumpărare, dată la care, intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> alin.(3), art.134<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar referitor la determinarea perioadei fiscale menționează că au avut în vedere prevederile 156<sup>1</sup> alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în speță trimestrul I 2007.

Pentru obligațiile suplimentare stabilite urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică – dl. AD datorează majorări de întârziere, calculate începând cu ziua următoare scadenței până la data înscrisă în raportul de inspecție fiscală, conform prevederilor art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (anexa 1 – calcul majorări de întârziere).

De menționat este faptul că, organele de inspecție fiscală au întocmit și Procesul verbal nr../2011, constatările din acesta regăsindu-se în Raportul de inspecție fiscală nr../2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedecarate organelor fiscale nr../2011. În Procesul verbal nr../2011, organele de inspecție fiscală au consemnat că faptele constatate în timpul inspecției fiscale intră sub incidența prevederilor art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Din cuprinsul Procesului verbal nr../2011, se reține că acesta nu a fost semnat de dl. AD, organele de inspecție fiscală consemnând că acesta nu a fost identificat la adresa de domiciliu.



Procesul verbal nr../2011 a fost comunicat contribuabilului în data de 25.02.2011, prin poștă, astfel cum atestă confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei.

Organele de inspecție fiscală au formulat Plângerea Penală împotriva dl. AD pentru săvârșirea infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Plângerea Penală și o copie a Procesului verbal nr../2011 au fost înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul , prin adresa nr../2011, înregistrată la acesta în data de ..2011.

Statul Român, prin A.N.A.F, prin D.G.F.P. , în baza Mandatului nr. ../2011, în conformitate cu art.15 din Codul de procedură penală, s-a constituit parte civilă cu suma de ..... lei, reprezentând prejudiciu adus bugetului general consolidat de stat.

**În drept**, art.214 alin.(1) lit.a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

*(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

**a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă; [...]**”

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr../2011, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această, interdependență constă în faptul că, organele de inspecție fiscală au considerat că există elemente ale faptei de evaziune fiscală. În cauză, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală pentru a stabili dacă sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, sunt urmare a constatărilor făcute de organele de inspecție fiscală, potrivit cărora tranzacțiile imobiliare (6 contracte de vânzare- cumpărare) realizate în anul 2007 de către persoana fizică dl. AD, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, dl. AD a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, acesta având obligația plății taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor livrări –obligație neîndeplinită de persoana fizică dl. AD, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

Prin urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale. În cauză, prioritate de soluționare o au organele de cercetare penală, care se vor pronunța cu privire la existența sau inexistența săvârșirii unei infracțiuni referitoare la aspectele arătate, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Așadar, faptele pentru care au fost sesizate organele de cercetare penală, raportate la legislația în materie au influență directă și determinantă asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia soluționării pe fond a contestației.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, D.G.F.P. prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată;
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată

prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2011, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../2011, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:“[...] (3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului pentru care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organele de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.*”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a), alin.(3) și art. 216 alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

## **DECIDE**

### **1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de X lei, reprezentând:**

- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată,
- lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată,

prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.../2011, în baza Raportului de inspecție fiscală nr./2011, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

**2.** Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea, acesta să fie transmis organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată pe latura penală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termenul de 6 luni, la Tribunalul.

DIRECTOR EXECUTIV,