

DECIZIA NR.122

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. - Activitatea de Inspectie Fiscala-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin adresa, cu privire la contestatia depusa de catre D-I X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei 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 emisa de D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale, care se compun din :

-TVA

-majorari de intarziere si dobanzi aferente TVA de plata

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei 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 si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. , conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre D-I X.

I. P.F. X, prin contestatia inregistrata la D.G.F.P., solicita anularea Deciziei 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 si Raportului de inspectie fiscala, emise de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere pe motiv ca actele administrativ fiscale sunt netemeinice si nelegale deoarece nu este persoana impozabila in ceea ce priveste TVA, nedesfasurand o activitate economica in sensul prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

Totodata, in situatia in care se vor respinge motivele invocate pentru anularea in tot a actelor contestate, d-l x solicita anularea in parte a Deciziei 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 si Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA si accesoriile calculate pentru doua din cele trei tranzactii imobiliare efectuate in anul 2007 , respectiv pentru tranzactia imobiliara ce face obiectul contractului de vanzare -cumparare si tranzactia imobiliara ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare, deoarece cumparatorii sunt persoane juridice platitoare de TVA iar in anul 2007 se aplica taxarea inversa, nefacandu-se plata taxei intre furnizor si beneficiar.

De asemenea, d-l X solicita anularea in parte a Deciziei 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 si Raportului de inspectie fiscala cu privire la accesoriile calculate deoarece , in situatia in care se va dovedi ca este persoana impozabila in ceea ce priveste TVA, neinregistrarea in scopuri de TVA se datoreaza culpei comune.

In motivarea contestatiei PF X prezinta urmatoarele argumente:

1. Taxa pe valoare adaugata calculata pentru tranzactiile efectuate in anul 2005 si accesoriile aferente acesteia nu sunt datorate, intrucat pentru aceste obligatii a intervenit prescriptia dreptului la actiune conform dispozitiilor art.24 coroborat cu art.91, alin.(1) si (2) din Codul de procedura fiscala.

Mentioneaza faptul ca pentru tranzactiile imobiliare din anul 2005, inspectie fiscala a fost demarata in data de 24.05.2011, conform notei explicative, prin care organele de inspectie fiscala au aratat ca din eroare au fost solicitate explicatii si lamuriri doar pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2006-2010.

Anterior datei de 24.05.2011, actiunile de verificare si control efectuate de organele fiscale au vizat strict tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2006-2010.

In data de 24.05.2011, organele de inspectie fiscala au extins controlul fiscal si pentru tranzactiile imobiliare efectuate de catre d-l X in anul 2005.

D-l X sustine ca in conditiile in care extinderea perioadei de control in privinta tranzactiilor imobiliare din anul 2005 s-a facut in afara termenului de prescriptie, dreptul la actiune al ANAF aferent tranzactiilor din anul 2005 era prescris, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei cu privire la obligatiile fiscale stabilite de plata pe anul 2005.

2. In contestatia formulata d-l X sustine ca Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere contestate au fost emise cu incalcarea si aplicarea gresita a legii, intrucat nu sunt indeplinite trei din cele patru conditii cumulative necesare pentru a putea fi considerat persoana platitoare de TVA, respectiv nu se incadreaza in prevederile art.126 alin.(1), lit a), b), c) si d) din Codul fiscal, intrucat tranzactiile efectuate nu sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei; nu este "persoana impozabila", in sensul prevederilor Codului fiscal; activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala si nu are caracter de continuitate"

Contestatorul sustine ca pe perioada 2005-2009 , cu privire la impozitarea tranzactiilor imobiliare, erau aplicabile prevederile art.77¹-art.77³ din Cap.VIII¹"Venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal" iar impozitarea din punct de vedere al TVA a acestor tranzactii imobiliare a fost reglementata doar la finele anului 2009, in temeiul art.126 coroborat cu art.127 din Codul fiscal.

A).D-l X considera ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu sunt activitati economice in sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal intrucat vanzarea/instrainarea unui imobil nu este cuprinsa in notiunea de "exploatare" a aceluiasi imobil iar veniturile obtinute din vanzarea imobilelor nu sunt venituri cu caracter de continuitate , astfel ca veniturile obtinute din vanzari de bunuri imobile de catre persoane fizice nu reprezinta operatiuni impozabile in sensul TVA, neindeplinind conditiile impuse de art.126 alin.(1) lit.c) si d) din Codul fiscal.

Teza organelor de inspectie fiscala, mentionata in cuprinsul actelor contestate, conform careia vanzarea de imobile din patrimoniul personal reprezinta o exploatare a bunurilor corporale nu este sustinuta deoarece:

-Termenul de "exploatare" a bunurilor corporale nu se refera la instrainarea prin vanzare a respectivelor bunuri ci la pastrarea bunurilor in patrimoniu pentru folosire continua, cu diminierea valorii lor prin utilizare sub forma de inchiriere, leasing etc.

-din punct de vedere juridic, vanzarea unui bun presupune insasi "consumarea"lui motiv pentru care nu se poate vorbi despre exploatarea aceluiasi bun; cu alte cuvinte nu se poate vorbi despre exploatarea bunului consumat/vandut.

In sustine, invoca jurisprudenta Curtii Europene de justitie(cazul C-60/90 Polysar, cazul c-77/01 EDM Mineiro) din care rezulta ca veniturile cu caracter de continuitate se obtin din exploatarea bunurilor imobile prin inchiriere, leasing etc. si nu din vanzarea

acestora. Operatiunile de vanzare imobile din patrimoniul personal sunt operatiuni "uno actu" ce nu asigura venituri cu caracter de continuitate.

Sustine ca, legatura pe care organele de inspectie fiscala o fac intre vanzarea de imobile si veniturile cu caracter de continuitate este nepermisa de lege in raport de prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala si extinderea textului tezei a II-a a art.127 alin.(2) de la activitatea de inchiriere, leasing etc, la operatiunile de vanzare imobile la operatiunile de vanzare imobile.

Fata de prevederile legale invocate, contestatorul sustine ca pe anul 2005 nu datoreaza bugetului de stat TVA pentru tranzactiile imobiliare efectuate. In conditiile in care perioada 2004-2006 nu exista formular de inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu erau supuse impozitarii in sensul TVA. Modelul de formular privind inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA a fost aprobat prin OMFP nr.262/19.02.2007 ce a intrat in vigoare in data de 13.03.2007.

B).D-I X sustine ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu sunt operatiuni asimilate unei livrari de bunuri sau prestari de servicii motiv pentru care in speta nu este indeplinita nici cerinta impusa de art.126 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal deoarece pentru ca, instrairile de imobile efectuate de persoane fizice sa fie incluse in sfera operatiunilor taxabile un sensul TVA, organele fiscale fac reincadrarea/reclasificarea fiecarei operatiuni de vanzare de imobile din patrimoniul personal in tranzactii imobiliare din patrimoniul comercial al persoanei fizice si invoca in sustinere prevederile pct.3(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal data in aplicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

3. Pentru ca instrairile de imobile efectuate de persoane fizice sa fie incluse in sfera operatiunilor taxabile din punctul de vedere al TVA-ului, organele fiscale trebuie sa rastoarne prezumtia de necomerciant care opereaza in beneficiul persoanelor fizice si sa faca reincadrarea/reclasificarea fiecarei operatiuni de vanzare de imobile din patrimoniul personal, supuse regimului impozitarii pe venit conform dispozitiilor art.77¹-art.77³ din Cap.VIII¹ Cod fiscal, in tranzactii imobiliare din patrimoniul comercial al persoanei fizice, respectiv activitati comerciale.

Contestatorul solicita ca urmare a reincadrarii organul fiscal sa analizeze fiecare tranzactie si sa emita Decizie de impunere pentru fiecare tranzactie reincadrata in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Urmare a analizei fiecarei tranzactii efectuata de D-I X se va constata ca cei obligati la plata TVA pot fi cel mult, persoanele care au calitatea de cumparator in cadrul celor 8 tranzactii.

Sustine ca in Contractele de vanzare cumparare prin care au fost instrairat bunuri imobile in anul 2005, "pretul vanzarii" nu include TVA. Ca rezultat, obligatia platii TVA revine celor care au calitatea de cumparatori in contractele de vanzare cumparare .

Referitor la tranzactiilor imobiliare efectuate de PFX in anul 2007 rationamentul este acelasi , cu singura diferenta ca prevederile contractelor de vanzare cumparare prin care subsemnatul a incheiat instrairat bunuri imobile in 2007 difera sensibil, functie de intelegerea partilor .

La art.6.2 din Contractul de vanzare cumparare incheiat intre d-I X in calitate de vanzator si SC F in calitate de cumparator se prevede ca "taxele si impozitele de stat sunt achitate la zi de vanzator, urmand ca astazi, data autentificarii contractului sa treaca asupra cumparatoarei, care suporta cheltuielile aferente vanzarii."

In aceste conditii, contestatorul sustine ca TVA reprezinta o cheltuiala aferenta vanzarii/instrairii de bunuri imobile de catre persoanele fizice, motiv pentru care TVA aferenta vanzarii mai sus aratata, urmeaza a fi suportat de SC F conform intelegerii exprese a partilor.

In Contractul de vanzare cumparare incheiat intre d-nii X, in calitate de vanzatori si PFX in calitate de cumparator sunt cuprinse aceleasi clauze ca si contractele incheiate in anul 2005 respectiv "taxele pentru perfectarea actului cat si taxele aferente imobilelor vandute, revin de azi, data autentificarii actului, in sarcina cumparatorului".

Contestatorul sustine ca in acest caz se aplica sustinerile prezentate la pct.2 din contestatie, TVA fiind in logica organelor fiscale o taxa pentru perfectarea actului de instrainare respectiv o taxa aferenta vanzarii necesara pentru perfectarea actului, care ar trebui sa cada in sarcina cumparatorului.

Art.77¹ din Codul fiscal nu prevede obligativitatea retinerii TVA pentru persoanele fizice .

In cazul in care persoana fizica ar fi obligata la retinerea TVA aceasta ar trebui prin reincadrare sa beneficieze de regulile art.77² din Codul fiscal, notarul fiind acela care cere rectificarea actului, comunica organelor fiscale , organele fiscale emit decizie de impunere iar prin rectificarea contractului notarial vanzatorul va avea obligatia de a colecta TVA de la cumparator iar acesta ar avea dreptul de a deduce TVA aferenta tranzactiei.

Sustine ca reincadrarea si conditiile de reincadrare a operatiunilor de vanzare de imobile din patrimoniul personal in tranzactii imobiliare din patrimoniul comercial al persoanei fizice nu sunt definite de lege .Legiutorul nu a putut califica tranzactiile imobiliare ca reprezentand o activitate comerciala sau profesie liberala, astfel ca a fost introdus un capitol in cadrul impozitului pe venit cap.VIII¹ "Venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal".

Astfel, considera ca atata timp cat reincadrarea vanzarilor de imobile efectuate de persoane fizice ca activitati comerciale este imposibila, se aplica prezuntia de necomerciant care opereaza in beneficiul persoanelor fizice cu consecinta imposibilitatii obligarii persoanelor fizice la plata TVA pentru tranzactiile imobiliare efectuate.

4. In situatia in care, s-ar considera ca vanzarea de bunuri imobile este o activitate comerciala in sensul prevederilor art.127, alin.(2) din Codul fiscal, d-l X nu datoreaza TVA pentru tranzactiile efectuate in anii 2005 si 2007 si reincadrate de organele fiscale, intrucat niciuna din vanzarile efectuate de acesta, in perioada verificata nu se incadreaza in categoria operatiunilor taxabile, dupa cum urmeaza:

A) Terenurile instrainate de catre d-l X in anul 2005 au fost utilizate in scop personal, motiv pentru care aceste operatiuni nu sunt taxabile.

D-l X sustine ca terenurile instrainate in anul 2005 au fost achizitionate pentru exploatare agricola, insa a constatat ca aceste terenuri sunt impropriei culturilor pentru care au fost achizitionate; astfel aceste terenuri au fost parcelate si revandute sub forma de parcele, fiind singura modalitate de a vinde terenul mai repede.

In acest caz, contestatorul sustine ca se aplica prezumtia de necomerciant, organele fiscale fiind obligate sa rastoarne acesta prezumtie.Sustinerea organelor fiscale ca vanzarea terenurilor la scurt timp conduce la concluzia ca nu au fost folosite in scop personal nu poate rasturna prezumtia de necomerciant.

B)Contestatorul sustine ca pentru instrainarile de terenuri efectuate in anul 2007 se aplica regula scutirii de la plata TVA, consacrata de art.141 alin.(2), lit. f) din Codul fiscal.

Totodata, sustine ca, terenurile instrainate in anul 2007 au fost utilizate in scop personal, motiv pentru care aceste operatiuni nu sunt taxabile.

Astfel sustine ca terenul intravilan in suprafata de.. mp, instrainat prin Contractul de vanzare -cumparare a fost folosit in scop personal.

In acest sens a fost prezentata organelor de inspectie fiscala Declaratia prin care d-l C a declarat ca a folosit pentru culturi agricole si in interesul proprietarului, terenul in suprafata de.. mp, teren detinut in coproprietate de PFX, in perioada 2003-2007.

Astfel sustine ca, terenurile agricole sunt scutite de TVA in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2), lit. f) din Codul fiscal.

Sustinerea organelor de inspectie fiscala, potrivit careia orice teren agricol intravilan este construibil nu poate fi primita intrucat la momentul valorificarii acest teren era arabil, nefiind efectuate operatiunile de scoatere din circuitul agricol, motiv pentru care pe acest teren nu se puteau executa constructii.

Referitor la solicitarea de anulare in parte a Deciziei 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 si Raportului de inspectie fiscala cu privire la TVA si accesoriile calculate pentru doua din cele trei tranzactii imobiliare efectuate in anul 2007, d-l X motiveaza contestatia astfel:

-tranzactia imobiliara ce face obiectul contractului de vanzare -cumparare si tranzactia imobiliara ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare se incadreaza in regimul taxarii inverse in conformitate cu prevederile art.160 din Codul fiscal, cumparatorii fiind persoane juridice platitoare de TVA.

In ceea ce priveste solicitarea de exonerare de la plata accesoriilor, respectiv a majorarilor, dobanzilor si penalitatilor calculate intrucat, neinregistrarea in scop de TVA se datoreaza culpei comune, d-l X isi motiveaza contestatia pe prevederile art.153 alin.(6) si (7) din Codul fiscal si prevederile art.23 si art.78 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.

II.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, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala, au stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale, care se compun din :

- TVA
- majorari de intarziere si dobanzi aferente TVA de plata
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei 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, contestata de catre PF X, rezulta urmatoarele:

PF X in lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208, este inregistrat cu un numar de 15 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-semestrul I 2010, pentru care a obtinut venituri.

Urmare a solicitarilor organelor de inspectie fiscala, d-l X a prezentat 3 contracte de vanzare cumparare, care se regasesc in lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208.

Deoarece PF X a prezentat organelor de inspectie fiscala doar 3 contracte din 15 cat figureaza in aceasta lista,organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea lor de catre birourile notariale la care au fost autentificate aceste contracte de vanzare cumparare.Astfel, organele de inspectie fiscala au mai intrat in posesia a 11 contracte

de vanzare-cumparare incheiate de catre PF X in perioada 2005-2009, in calitate de vanzator.

Urmare a analizei contractelor existente la dosar si a tranzactiilor din lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208, organele de inspectie fiscala au constatat ca PF X, in perioada 2005-semestrul I 2010 a realizat un numar de 14 tranzactii imobiliare (o pozitie in lista fiind dublata) care au avut ca obiect terenuri provenite din cumparare si dintr-un schimb imobiliar. Terenurile au fost achizitionate in perioada 2002-2009 si au fost parcelate in scopul vanzarii, acestea fiind vandute la scurt timp de la achizitie.

Astfel, organele de inspectie fiscala au retinut ca activitatea desfasurata de catre PF X a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate, fapt pentru care, in baza legislatiei in vigoare, contestatorul avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA la organul fiscal teritorial si sa devina platitor de TVA , urmare a depasirii plafonului de scutire, lucru care nu a fost realizat.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 30.06.2005 a fost depasit plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, iar incepand cu data de 01.08.2005, PF X trebuia sa devina platitor de TVA in conformitate cu prevederile art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art.70 alin.(5) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare in anul 2005.

Deoarece PF X nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile efectuate iar pentru tranzactiile realizate dupa data de 01.08.2005 au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor intravilane prin 8 contracte de vanzare-cumparare incheiate in perioada 31.08.2005-07.09.2007 (pozitiile 3-10 din tabel) respectiv:

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 26.10.2005-22.12.2011, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2005-30.06.2010

A.In ceea ce priveste prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale pe anul 2005, invocata de catre d-l X in contestatia formulata, mentionam:

In fapt, d-IX in contestatia formulata sustine ca taxa pe valoare adaugata calculata pentru tranzactiile efectuate in anul 2005 si accesoriile aferente acesteia nu sunt datorate, intrucat pentru aceste obligatii a intervenit prescriptia dreptului la actiune, conform dispozitiilor art.24 coroborat cu art.91, alin.(1) si (2) din Codul de procedura fiscala.

In contestatia formulata contestatorul sustine ca pentru tranzactiile imobiliare din anul 2005, inspectia fiscala a fost demarata in data de 24.05.2011, conform notei explicative, prin care organele de inspectie fiscala au aratat ca din eroare au fost solicitate explicatii si lamuriri doar pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada

2006-2010. Anterior datei de 24.05.2011, acțiunile de verificare și control efectuate de organele fiscale au vizat strict tranzacții imobiliare efectuate în perioada 2006-2010.

În data de 24.05.2011, organele de inspecție fiscală au extins controlul fiscal și pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de către d-l X în anul 2005.

D-l X susține că în condițiile în care extinderea perioadei de control în privința tranzacțiilor imobiliare din anul 2005 s-a făcut în afara termenului de prescripție, dreptul la acțiune al ANAF aferent tranzacțiilor din anul 2005 era prescris, motiv pentru care solicită admiterea contestației cu privire la obligațiile fiscale stabilite de plată pe anul 2005.

Referitor la prescripția extinctivă, invocată de către contestator, la art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

-art.91

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

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

Art.23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

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

Din prevederile legale enunțate mai sus se reține că, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani iar termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Creanța fiscală se naște în momentul în care se constituie baza de impunere.

Potrivit prevederilor art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Având în vedere ca prevederile mai sus menționate se retine ca inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, iar în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute în ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale. Pentru aceasta categorie de contribuabili, inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe o perioada de 5 ani, dacă este identificata cel puțin una dintre situatiile prevazute de art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, mai sus menționate.

Asa cum rezulta din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca P.F. X a desfășurat în perioada 2005-2010 activitati de exploatare a bunurilor corporale în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata până la data de 10.07.2005, devenind persoana impozabila începând cu data de 01.08.2005.

Intrucat contestatorul nu și-a îndeplinit obligatiile mai sus menționate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acesta **nu a depus deconturi de TVA și nu a platit la bugetul de stat TVA aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate, fiind astfel identificate situatiile prevazute la lit.b) și c) ale art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, respectiv nedepunerea declaratiilor fiscale în interiorul termenului de prescripție și neîndeplinirea obligatiilor de plata cu privire la TVA datorata bugetului general consolidat, situatie în care inspectie fiscala se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale.**

În consecința în mod legal inspectia fiscala , în speta a fost extinsa pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, respectiv pe perioada de 5 ani.

În ceea ce privește data la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, așa cum s-a reținut și mai sus aceasta începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a nascut creanța fiscala, respectiv în momentul în care, potrivit legii se constituie baza de impunere care le generează, nascându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligatia fiscala datorata.

Asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au constatat ca P.F. X a devenit persoana impozabila platitoare de TVA începând cu data de 01.08.2005, astfel ca în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata, obligatia de plata și dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili și a determina TVA datorata s-a nascut în anul 2005, perioada fiscala fiind trimestrul .

În consecința, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, în speta în cauza de 5 ani, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a nascut creanța, respectiv de la data de 1 ianuarie 2006.

Referitor la susținerea contestatorului potrivit careia " pentru tranzactiile imobiliare din anul 2005, inspectie fiscala a fost demarata în data de 24.05.2011, conform notei

explicative iar extinderea perioadei de control in privinta tranzactiilor imobiliare din anul 2005 s-a facut in afara termenului de prescriptie" mentionam:

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Inspectia fiscala a fost efectuata conform prevederilor O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, a H.G.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.92/2003, in stricta concordanta cu prevederile titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privitor la taxa pe valoare adaugata precum si prevederile H.G.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal si a prevederilor **circularei emisa de ANAF si a modificarilor ulterioare - Directia Generala de Coordonare a Inspectiei Fiscala**, iar raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost intocmite conform prevederilor Ordinului ANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice.

Din verificarile efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca d-l X in perioada 2005 – semestrul I 2010 a efectuat un numar de 14 tranzactii imobiliare care au avut ca obiect terenuri provenite din cumparare si dintr-un schimb imobiliar, in perioada 2002-2009, marea lor majoritate au fost parcelate in scopul vanzarii si vandute in scurt timp de la achizitie (din care 2 tranzactii in coproprietate cu alta persoana), de unde rezulta ca activitatea desfasurata de contribuabil a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate, fapt pentru care trebuia ca in baza legislatiei in vigoare sa se inregistreze la Administratia Finantelor Publice ca persoana impozabila in scopuri de TVA si in consecinta sa devina platitor de TVA, lucru care nu a fost realizat de acesta.

In vederea clarificarii situatiei de fapt fiscala, organele de inspectie fiscala prin Invitatie (anexa 2), l-a invitat pe D-l X, in calitate de persoana fizica, la sediul D.G.F.P. A.I.F., S.I.F.P.F. .

Invitatie a fost primita de catre primita de catre D-l X in data de 23.08.2010, asa cum rezulta din confirmarea de primire existenta la dosarul contestatiei..

La data de 07.09.2010, data cand trebuia sa dea curs invitatiei, fara a contacta echipa de inspectie fiscala, D-l X solicita prin adresa (anexa 3) depusa direct la registratura, decalarea datei stabilite pentru prezentarea la sediul institutiei in invitatiea organelor de inspectie fiscala, pentru data de 14.09.2010.

Dupa trei zile de la data solicitata de contribuabil pentru prezentarea la sediul organului fiscal, respectiv in data de 17.09.2010, D-l X solicita, prin adresa inregistrata la DGFP -AIF sub(anexa 4), depusa direct la registratura institutiei, fara a contacta echipa de inspectie fiscala, „**amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale** motivat de faptul ca urmatoarele 3 luni nu voi fi in tara”, amanare considerata de organele de inspectie fiscala ca fiind fara fundament.

Astfel prin adresa, organele de inspectie fiscala au comunicat D-lui X urmatoarele: "inspectia fiscala urmeaza a fi inceputa dupa finalizarea controlului inopinant, cu propunere de incepere a inspectiei fiscale, daca este cazul; solicitarea dumneavoastra privind amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale nu are obiect.

Avand in vedere ca nu v-ati prezentat la data solicitata de dvs. prin adresa, respectiv in data de 14.09.2010, in vederea clarificarii starii de fapt fiscale, in conformitate cu prevederile art.52 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, va rugam sa ne prezentati, in termen de 5 zile de la comunicarea prezentei, toate contractele de vanzare-cumparare, in original si copie, aferente tranzactiilor imobiliare efectuate ca persoana fizica in perioada 2005-semestrul I 2010 potrivit "lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208" anexa la prezenta, si daca este cazul si alte contracte de

vanzare-cumparare incheiate in perioada mai sus mentionata si care nu sunt cuprinse in lista nominala".

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca adresa a fost expediata catre d-l X cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de 30.09.2010 , fiind returnata de posta in data de 14.10.2010 cu mentiunea "Avizat -reavizat, expirat termenul de pastrare".

Aceasta adresa a fost reexpediata catre d-l X cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de 05.11.2010 , fiind returnata de posta in data de 19.11.2010 cu mentiunea "Avizat -reavizat, expirat termenul de pastrare" conform documentelor existente la dosar.

Ulterior, organele de inspectie fiscala prin adresa au revenit si l-au reinvitat pe d-l X la sediul D.G.F.P.in vederea clarificarii situatiei fiscale.

Urmare a acestei adrese d-l X s-a prezentat la sediul organului de inspectie fiscala si a depus in data de 08.02.2011, conform procesului verbal, copiile a trei contracte de vanzare cumparare.

Adresa invocata de contestator in sustinerea contestatiei reprezinta de fapt "nota explicativa" luata de organele de inspectie fiscala d-l X in vederea obtinerii de informatii suplimentare legate de tranzactiile cu terenuri desfasurate pe perioada 2005-30.06.2010, avand in vedere "lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208".

Analizand documentele mai sus enumerate se retine ca procedura de control pentru clarificarea situatiei fiscale a contribuabilului a inceput odata cu comunicarea adresei, **in data de 23.08.2010**.

Mai mult, prin adresele depuse la D.G.F.P.-Activitatea de inspectie fiscala, **d-l X solicita amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale.**

Prin neprezentarea la organul fiscal, D-l X s-a sustras de la efectuarea inspectiei fiscale, in vederea prescrierii dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale pe anul 2005, contribuabilul fiind in cunostinta de cauza, in conditiile in care prin adresa, solicita amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale.

Argumentul contestatorului, potrivit caruia " pentru tranzactiile imobiliare din anul 2005, inspectie fiscala a fost demarata in data de 24.05.2011, conform notei explicative iar extinderea perioadei de control in privinta tranzactiilor imobiliare din anul 2005 s-a facut in afara termenului de prescriptie" nu este intemeiat , in invitatia comunicata **in data de 23.08.2010** si in baza careia a inceput procedura de control nu se specifica perioada supusa controlului.

De asemenea, potrivit prevederilor art.97 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;"

Din documentele existente la dosarul contestatiei respectiv "lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208", organele de inspectie fiscala au constatat ca PF X, in perioada 2005-semestrul I 2010 a efectuat un numar de 14 tranzactii

imobiliare care au avut ca obiect vanzari de terenuri, motiv pentru care prin adresa l-au invitat pe contestator la sediul D.G.F.P. in vederea clarificarii situatiei fiscale.

Totodata, potrivit prevederilor art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"(2) Termenele de prescriptie prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător."

Avand in vedere prevederile legale invocate in speta, faptul ca D-I X nu a dat curs invitatiei primita in data de 23.08.2010, solicitand amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale , incercand astfel sa se sustraga inspectiei fiscale, se retine ca termenul de prescriptie nu s-a implinit iar organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit obligatii fiscale si pe anul 2005, respectiv TVA, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Prin urmare, argumentele contestatorului cu privire la faptul ca pentru anul 2005, dreptul organul fiscal de a stabili obligatii fiscale este prescis nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere ca exceptia ridicata de contestator nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.

2.Referitor la taxa pe valoarea adaugata, contestata de catre P.F. X, D.G.F.P. prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2005- semestrul I 2010 constand in vanzari de terenuri construibile P.F. X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, la data depasirii plafonului de scutire.

In fapt, urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si documentelor puse la dispozitie de catre d-l X organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 2005-semestrul I 2010, persoana fizica X , a realizat un numar de 14 tranzactii imobiliare constand in transferul prin vanzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobile reprezentand terenuri intravilane construibile, terenuri extravilane, pentru care a incasat suma de.. .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de persoana fizica X au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate) ca a realizat venituri cu caracter de continuitate (vanzari succesive de terenuri) care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica X, aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 30.06.2005 a fost depasita cifra de afaceri de 200.000 lei reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, PF X devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2005.

Deoarece contestatorul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina persoanei fizice X, TVA de plata asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la o baza impozabila aferenta a 8 tranzactii care intra in sfera de aplicare a TVA respectiv Contractele de vanzare cumparare enumerate la pozitiile 3-10 din tabelul inscris in Raportul de inspectie fiscala.

In contestatia formulata, contestatorul sustine ca nu datoreaza bugetului de stat TVA si accesoriile aferente stabilite suplimentar deoarece Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere contestate au fost emise cu incalcarea si aplicarea gresita a legii, nefiind indeplinite trei din cele patru conditii cumulative necesare pentru a putea fi considerat persoana platitoare de TVA, respectiv nu se incadreaza in prevederile art.126 alin.(1), lit a), b), c) si d) din Codul fiscal, intrucat tranzactiile efectuate nu sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei; nu este "persoana impozabila", in sensul prevederilor Codului fiscal; activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala si nu are caracter de continuitate"

Contestatorul sustine ca pe perioada 2005-2009 , cu privire la impozitarea tranzactiilor imobiliare, erau aplicabile prevederile art.77¹-art.77³ din Cap.VIII¹"Venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal" iar impozitarea din punct de vedere al TVA a acestor tranzactii imobiliare a fost reglementata doar la finele anului 2009, in temeiul art.126 coroborat cu art.127 din Codul fiscal.

In drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 01.01.2005, prevede:

"(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)."*

In acest sens sunt si prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, care precizeaza:

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

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale invocate, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata 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 rezulta din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

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

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) -lit.d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși 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 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)

20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"

La art.125¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

*18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;*

20. persoană neimpozabilă reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. persoană reprezentă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta 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.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*"

In explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, legiuitorul prin H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aduce precizari suplimentare , stipulate la pct.2 alin.(1) respectiv pct.3 alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza.

In Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la 31.12.2006, se prevede:

"(1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale."

iar incepand cu data de 01.01.2007:

"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. "

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele membre pot considera ca

persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

- a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,
- b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit prevederilor art.128 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil in anul 2005,:

"(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație."

iar potrivit art.128 alin.(1), in forma aplicabila dupa data de 01.01.2007:

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

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada 17.06.2005-28.06.2010, d-l X a transferat prin vanzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constand in terenuri intravilane construibile, terenuri extravilane si un apartament vechi, autentificate prin 14 contracte de vanzare cumparare.

Astfel, in anul 2005 au fost efectuate 7 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane, in anul 2007 au fost efectuate 3 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane si o tranzactie cu teren arabil , in anul 2009 au fost efectuate 2 tranzactii cu terenuri extravilane iar in anul 2010 a fost efectuata o tranzactie cu un apartament vechi.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca o persoana fizica care realizeaza operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila din perspectiva TVA, indiferent daca persoana este sau nu scutita de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere ca operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 17.06.2005-28.06.2010 de catre d-l X, respectiv tranzactionarea a 14 bunuri imobile(terenuri, apartament) rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate desfasurand astfel activitati economice si devenind persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Prin urmare, sustinerile d-l X din contestatia formulata, potrivit carora Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere contestate au fost emise cu incalcarea si aplicarea gresita a legii intrucat tranzactiile efectuate nu sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei; nu este "persoana impozabila", in sensul prevederilor Codului fiscal; activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala si nu are caracter de continuitate" nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive;

Dupa cum rezulta din dispozitiile citate anterior persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, in speta, rezulta din multitudinea

de vanzari efectuate de contestator(14 tranzactii cu terenuri) intr-o perioada relativ scurta.

Mai mult, terenurile care fac obiectul contractelor de vanzare cumparare in cauza in speta si care au fost supuse impozitarii din punct de vedere al TVA au fost achizitionate de D-IX in perioada 2002-2009, parcelate in vederea vanzarii dupa cum recunoaste si contestatorul in contestatia formulata.

De asemenea, sustinerea contestatorului potrivit careia "la finele anului 2009, organele fiscale si-au schimbat optica si au modificat interpretarea legislatiei aplicabila acestor tranzactii" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece asa cum am aratat mai sus legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile nu a fost modificata semnificativ.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatorii temeni:persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "constituie activ economic exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, prevede faptul ca:" o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale."

O data cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art.127 si art.128.Fata de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Codul fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii, constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporate.

Astfel argumentul contestatorului potrivit caruia pe perioada 2005-2009 nu se cunostea ca aceste operatiuni sunt supuse TVA este neintemeiat.

Avand in vedere prevederile legale enuntate mai sus se retine ca persoana fizica X este persoana impozabila conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal iar activitatea desfasurata -tranzactii cu terenuri intravilane construibile- este operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata , fiind astfel indeplinite conditiile cumulative prevazute de art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecinta, contestatorul, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

Astfel, conform prevederilor art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila pe anul 2005,:

"(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe."

iar in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt completate de pct.56 din Normele metodologice de aplicare a art.152 din

Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că 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. "

Astfel, potrivit prevederilor art.152 alin.(1) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, se precizeaza:

"(1) Sunt scutite de taxa 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."

iar potrivit prevederilor alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, aplicabil in anul 2005,

"(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor 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 plătitor 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 plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 200.000 lei (ron) pe an, regimul de scutire operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Recalculand plafonul de scutire pentru numarul de luni scurse de la data inregistrarii primelor venituri pana la finele anului 2005, respectiv pentru perioada

ianuarie-decembrie (7 luni) organele de inspectie fiscala au stabilit un plafon de scutire de 116.669 lei ($200.000:12=16.667$; $16667 \times 7=116.669$ lei).

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retine ca PF X a depasit plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal la data de 30.06.2005, cand urmare a doua tranzactii cu terenuri intravilane a obtinut venituri in valoare de ...lei.

Potrivit prevederilor legale invocate, PF X avea obligatia sa solicite organului fiscal teritorial, înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire respectiv pana la data de 10.07.2005;incepand cu data de 01.08.2005 PF X devenind platitor de TVA .

Mentionam ca, PF X a fost inregistrata ca platitor de TVA in data de 28.12.2011, din oficiu, de organele fiscale, dupa cum rezulta din adresa comunicata contribuabilului in data de 27.01.2012, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei.

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, in vigoare in anul 2005, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, pct.56 alin.(4) din Normele de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, prevede:

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

*a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, **organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;** "*

Avand in vedere, aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pe perioada 2007-2008, la pct.62 alin.(2) se prevede:

"(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

Avand in vedere, aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Prin Normele metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 09.03.2009, la pct.62 alin.(2) dat in aplicarea art.152 alin.(6) din Codul fiscal, se prevede:

"(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

Avand in vedere, aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de TVA pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de TVA daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Totodata, la art.141 alin.(2) lit.f) 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.

In anul 2007, la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare**, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifica, in sensul ca:

"(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;"

Legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata, prevede, prin exceptie, ca tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In aceste conditii se retine obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu terenuri construibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, prin aplicarea cotei 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, in vigoare pe perioada verificata:

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

coroborat cu prevederile art.134¹ si 137 din Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134¹

"(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător."

-art.137

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

Dupa cum am mentionat si mai sus, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada 17.06.2005-28.06.2010, d-l X a transferat prin vanzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constand in terenuri intravilane si terenuri extravilane si un apartament vechi, autentificate prin 14 contracte de vanzare cumparare.

Astfel, in anul 2005 au fost efectuate 7 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane, in anul 2007 au fost efectuate 3 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane si o tranzactie cu teren arabil, in anul 2009 au fost efectuate 2 tranzactii cu terenuri extravilane iar in anul 2010 a fost efectuata o tranzactie cu un apartament vechi.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile efectuate iar pentru tranzactiile realizate dupa data de 01.08.2005 ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor intravilane prin 8 contracte de vanzare-cumparare incheiate in perioada 31.08.2005-07.09.2007 (pozitiile 3-10 din tabel) respectiv:

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala au colectat in mod legal TVA asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv la o baza impozabila aferenta a 8 tranzactii care intra in sfera de aplicare a TVA respectiv Contractele de vanzare cumparare enumerate la pozitiile 3-10 din tabelul inscris in Raportul de inspectie fiscala, in conditiile in care contestatorul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor construibile si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu terenuri care intra in sfera de aplicare a TVA 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 depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei(ron) prevazut de lege, in anul 2005.

Argumentul contestatorului referitor la faptul ca vanzarea de imobile, efectuata de o persoana fizica, nu este o exploatare de bunuri, nu poate fi retinut in solutionarea cauzei intrucat potrivit art.127 alin.(2) din Codul fiscal , exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactie, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in precizarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SAEDM).

In acest sens s-a pronuntat si Directia de Legislatie in domeniul TVA intr-o speta similara, dupa cum rezulta din adresa, anexata la dosarul cauzei.

Incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul pct.3 din norme a fost modificat incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, astfel:

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

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

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

Prin urmare, aceste prevederi constituie baza legala pentru a considera ca "exploatarea" bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a acestor bunuri.

Invocarea de catre contestator a deciziilor Curtii Europene de Justitie in cazul C-77/01 ED Mineiro si cauzele conexe C-180 si c-181/10 si sustinerea faptului ca prin aceste decizii s-a precizat ca simpla achizitie si vanzare a unui bun imobil nu poate fi asimilata exploatarii unui bun in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate,

singura remuneratie pentru astfel de tranzactii fiind un posibil profit, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

De asemenea, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei invocarea deciziilor Curtii Europene de Justitie in cazurile C230/94 Renate Enkler, C-23/98, C-174/106 COGET, C-142/99 Floridienne si C-326/99 Goed Wonen, deoarece asa cum sustine si contestatorul acestea se refera la inchirieri de bunuri imobile si mobile, acordari de imprumuturi, la dreptul de folosinta sau alte drepturi de rem.

Argumentul contestatorului potrivit caruia „ **activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala**” nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unui bun imobil este prevazuta in legea fiscala 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 contestator (vanzarea de bunuri imobile) trebuie analizata din punct de vedere fiscal.

Art.1 alin.(3) din acelasi act normativ, precizeaza:

"În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."

Directia legislatie in domeniul TVA din cadrul MFP, intr-o speta similara, precizeaza ca:"utilizarea in cuprinsul Codului fiscal a unei notiuni precum "comerciant" astfel cum aceasta este definita in Codul comercial nu este necesara intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila" , operatiuni impozabile" si "activitate economica".In aceste conditii definitiile existente la art.126 alin.(9) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din Codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de persoane fizice **in calitate de persoane impozabile**.

In plus trebuie avut in vedere ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert .Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punct de vedere al Codului comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.Dam exemplul activitatilor de interes general (prevazute la art.141 din Codul fiscal) cum sunt:spitalizarea, ingrijirile medicale si operatiunile strans legate de acestea, desfasurate de unitati autorizate pentru astfel de activitati: activitatea de invatamant prevazuta in Legea invatamantului nr.84/1995, prestari de servicii si/sau livrari de bunuri strans legate de asistenta si /sau protectia sociala, efectuate de institutii publice sau de alte entitati etc. care sunt operatiuni impozabile, dar scutite de TVA fara drept de deducere.

Argumentul contestatorului potrivit caruia "pe anul 2005 nu datoreaza bugetului de stat TVA pentru tranzactiile imobiliare efectuate, in conditiile in care perioada 2004-2006 nu exista formular de inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA; modelul de formular privind inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA a fost aprobat prin OMFP nr.262/19.02.2007 ce a intrat in vigoare in data de 13.03.2007, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Inregistrarea fiscala, respectiv depunerea declaratiei privind inregistrarea fiscala pentru persoanele impozabile, in anul 2005, era reglementata prin prevederile Ordinului M.F.nr.300/2004 pentru aprobarea declaratiilor de înregistrare a contribuabililor si a

cererii de înregistrare a domiciliului fiscal , prin formular(020) "Declaratie de înregistrare fiscala/ Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice romane".

OMFP nr.262/19.02.2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscala a contribuabililor a modificat Ordinului M.F.nr.300/2004 pentru aprobarea declaratiilor de înregistrare a contribuabililor si a cererii de înregistrare a domiciliului fiscal, in sensul ca înregistrarea fiscala in scopuri de TVA prevazuta la art.70 din Codul de procedura fiscala se efectueaza in conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal.

Ulterior, OMFP nr.262/19.02.2007 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscala a contribuabililor a fost modificat prin OMF nr.2296/2007, OMFP nr.1059/2010 si OMFP nr.2706/2011.

Prin urmare acest argument este neintemeiat.

Sustinerile contestatorului potrivit carora organele de inspectie fiscala trebuie sa analizeze fiecare tranzactie in parte si sa emita Decizie de impunere pentru fiecare tranzactie reincadrata in conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, avand in vedere ca in Contractele de vanzare cumparare prin care au fost instrainate bunuri imobile in anul 2005, "pretul vanzarii" nu include TVA iar Contractul de vanzare cumparare incheiat cu SCF in calitate de cumparator se prevede ca "taxele si impozitele de stat sunt achitate la zi de vanzator", obligatia platii TVA este in sarcina cumparatorilor, nu pot fi retinute in solutioanarea favorabila a contestatiei deoarece :

In contractele de vanzare-cumparare, existente in copie la dosarul cauzei, nu este prevazut in mod expres faptul ca pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata.

In speta sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, potrivit caruia:

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

In acelasi sens s-a pronuntat si Comisia Fiscala Centrala prin Decizia nr.2/2011 aprobata prin OMFP nr.1873/12.04.2011, publicata in M.O. al Romaniei nr.278/20.04.2011, potrivit caruia:

*În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, **taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:***

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

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Cum în contractele de vânzare cumpărare părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA, obligația de plată a TVA revine vânzătorului în cauza în speta.

În Contractul de vânzare cumpărare încheiat între d-l X în calitate de vânzător și SC F în calitate de cumpărător, precum și Contractul de vânzare cumpărare încheiat între d-nii X în calitate de vânzători și PFS în calitate de cumpărător, invocate în susținere de contestator, se face referire la impozitele și taxele locale precum și taxele notariale pe care trebuie să le suporte cumpărătorul după autentificarea contractului și nu se prevede în mod expres că TVA va fi achitată de cumpărător.

Chiar și în situația în care contractul ar fi prevăzut obligația cumpărătorului de a achita TVA, petentul era obligat să achite TVA colectat stabilit ca datorat de către organul de inspecție fiscală, ulterior putând să recupereze această sumă de la cumpărător.

Prin urmare argumentul prezentat de contestator este neîntemeiat.

Argumentul contestatorului referitor la faptul că veniturile obținute au fost impuse de organele fiscale ca venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal conform art.77¹-77³ din Cap.VIII¹- Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal" iar art.77¹ nu prevede obligativitatea plății TVA, precizăm următoarele:

Articolele 77¹-77³ din Titlu III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică careia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice având în vedere că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoana impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie, conform prevederilor Titlului VI Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, argumentul prezentat în susținere de către contestator este neîntemeiat.

În ceea ce privește argumentul contestatorului potrivit căruia "terenurile înstrăinate în anul 2005 au fost utilizate în scop personal, motiv pentru care aceste operațiuni nu sunt taxabile" nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din documentele existente la dosarul contestației și după cum recunoaște și contestatorul în contestația formulată aceste terenuri au fost achiziționate începând din anul 2002, au fost parcelate și vândute către persoane fizice în suprafețe de 1000-2000 mp.

Având în vedere că operațiunile în speta, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, " **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate.** *Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice*" si analizand operatiunile efectuate in perioada 2005-2010 de catre D-IX respectiv tranzactionarea a 10 terenuri intravilane construibile si a 4 terenuri extravilane rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Argumentul societatii potrivit caruia terenul intravilan in suprafata de.. mp, instrainat prin Contractul de vanzare -cumparare, folosit in scop personal pentru culturi agricole de catre P.F.C dupa cum rezulta din Declaratia, este scutit de TVA in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2), lit. f) din Codul fiscal, mentionam:

Potrivit art.141 alin.(2), lit. f) din Codul fiscal, mai sus enuntate, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita precum si a oricarui teren.

Legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata, mai sus enuntata prevede, prin exceptie, ca tranzactiile cu terenuri construibile sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata si defineste notiunea de teren construibil ca fiind un teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare.

In Contractul de vanzare -cumparare incheiat intre d-nii x in calitate de vanzatori si SC D in calitate de cumpatator, este mentionat faptul ca "**destinatia terenului conform PUG este de zona mica industrie,depozite, prestari servicii**" rezultand astfel ca terenul in speta este construibil.

Insasi pretul contractului de vanzare-cumparare este semnificativ,, d-lui X, revenindu-i suma de ..lei.

La incadrarea terenului in categoria terenurilor construibile organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele prevederi legale:

-Art.2 lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar, potrivit caruia:

"În funcție de destinație, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan, aferente localităților urbane și rurale, pe care sunt amplasate construcțiile, alte amenajări ale localităților, inclusiv terenurile agricole și forestiere;"

-Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol , la art.1 din Anexa 1, precizeaza:

"(1) Amplasarea construcțiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe terenuri situate în intravilanul localităților stabilit conform legii; fac excepție construcțiile prevăzute la alin. (2) și (3) ale art. 91 din legea menționată, care pot fi amplasate și pe terenuri situate în extravilanul localităților, cu

precădere pe cele cu folosințe neagricole sau cu folosințe inferioare și slab productive, cu respectarea prevederilor art. 92 din aceeași lege".

-Potrivit Anexei 2 din Legea nr.350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismului, teritoriul intravilan reprezintă *"totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări."*

De asemenea în anexa 1, Secțiunea 1, art.4 din H.G. nr.525/1996 privind Regulamentul general de urbanism, se precizează:

"Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executării construcțiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisă pentru toate tipurile de construcții și amenajări specifice localităților, cu respectarea condițiilor impuse de lege și de prezentul regulament.

(2) De asemenea, autorizarea prevăzută la alin. (1) se face cu respectarea normelor stabilite de consiliile locale pentru ocuparea rațională a terenurilor și pentru realizarea următoarelor obiective:

a) completarea zonelor centrale, potrivit condițiilor urbanistice specifice impuse de caracterul zonei, având prioritate instituțiile publice, precum și serviciile de interes general;

b) valorificarea terenurilor din zonele echipate cu rețele tehnico-edilitare;

c) amplasarea construcțiilor, amenajărilor și lucrărilor tehnico-edilitare aferente acestora în ansambluri compacte.

(3) Prin autorizația de construire, terenurile agricole din intravilan se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, conform legii."

Din toate prevederile legale mai sus prezentate rezulta ca terenurile situate în intravilan sunt construibile, încadrându-se în excepțiile prevăzute de art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enunțate, astfel ca, în speta a fost tranzacționat un teren construibil după cum rezulta și din contractul de vânzare-cumpărare, care se încadrează în sfera de aplicare a TVA fiind operațiune taxabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel ca, afirmația contestatorului potrivit căreia vânzarea terenurilor în cauză este o operațiune scutită de TVA, este neîntemeiată.

Referitor la solicitarea contestatorului de anulare în parte a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și Raportului de inspectie fiscală cu privire la TVA și accesoriile calculate pentru două din cele trei tranzacții imobiliare efectuate în anul 2007, care se încadrează în regimul taxării inverse în conformitate cu prevederile art.160 din Codul fiscal, cumpărătorii fiind persoane juridice platitoare de TVA, menționăm:

La art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, se prevede:

"(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

b) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;"

Potrivit prevederilor legale terenurile se incadreaza in regimul taxarii inverse, insa numai in conditiile in care furnizorul si beneficiarul sunt inregistrati in scopuri de TVA.

In cauza in speta SC F si SC D persoane imozabile insa vanzatorul D-I X nu era persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA , in anul 2007.

Prin urmare, nu se poate vorbi de masurile de simplificare prevazute de art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2007, deoarece conditia esentiala pentru aplicarea masurilor de simplificare (taxare inversa) este ca atat furnizorul cat si beneficiarul sa fie persoane inregistrate in scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal.

Articolul de lege nu este aplicabil in speta in conditiile in care contestatorul nu s- a inregistrat in scopuri de TVA pe perioada verificata; astfel argumentul contestatorului este neintemeiat.

In ceea ce priveste dreptul de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor tranzactii invocat de contestator prin rectificarea contractului notarial, ceea ce nu este posibila, mentionam ca acesta este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.

iar la art. 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

*"(1) Orice **persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."*

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata are toate drepturile si obligatiile ce decurg din legislatia referitoare la taxa pe valoarea adaugata, respectiv are obligatia sa

colecteze si sa plateasca taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile dar are si dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor si serviciilor destinate activitatii sale economice .

Avand in vedere ca P.F. X nu s-a inregistrat in scopuri de TVA nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel prin neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale este decazut din drepturile prevazute de lege, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pana la inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA(28.12.2011).

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din anul 2005, desfasurand activitati economice urmare tranzactiilor cu terenuri derulate cu caracter de continuitate care intra in sfera de aplicare a TVA in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Codul fiscal iar argumentele prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal, urmeaza sa se respinga contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA lei stabilita suplimentar de plata, pe perioada 01.08.2005-30.06.2010.

3.Referitor la accesoriile stabilite prin Deciziei 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, contestate de catre d-l X, mentionam:

Organele de inspectie fiscala 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 nedecarate organelor fiscale, aferent TVA de plata, au calculat, pe perioada 26.10.2005-22.12.2011, majorari de intarziere, dobanzi si penalitati de intarziere.

Accesoriile au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

"Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata,

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

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada februarie 2009-iunie 2010

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

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

Conform art. I pct. 10 și art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifica și va avea următorul cuprins:

"ART. 120

Dobânzi

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

ART. 120^{1})*

Penalități de întârziere

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

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

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă solicită cu întârzierea înregistrarea în scopuri de TVA urmare a depășirii plafonului de scutire, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente.

De asemenea, se reține că, majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile calculate reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată, pe perioada 01.08.2005-30.06.2010.

Astfel, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale", urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și cu privire la majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA de plată.

În ceea ce privește solicitarea contestatorului de exonerare de la plată accesoriilor, respectiv a majorărilor, dobânzilor și penalităților calculate întrucât, neînregistrarea în scop de TVA se datorează culpei comune, menționăm:

După cum am menționat și mai sus, potrivit prevederilor legale invocate, P.F. X pe perioada 2005-2010, a avut calitatea de persoană impozabilă cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea activității sale ca persoană impozabilă.

PFX a fost înregistrată ca platitor de TVA în data de 28.12.2011, din oficiu, de organele fiscale, în conformitate cu prevederile pct.62 alin.(2) din Normele metodologice

de aplicare a Legii nr.571/2003 aprobată prin H.G. nr.44/2004, mai sus enunțat și art.153 alin.(7) din Codul fiscal, potrivit căruia:

"(7) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(8) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."

Inregistrarea din oficiu în scopuri de TVA s-a efectuat conform prevederilor Ordin ANAF nr.1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit anexei 1, cap.I, pct.1, alin.a) din Ordin ANAF nr.1786/2010 pentru aprobarea Procedurii de modificare, din oficiu, a vectorului fiscal cu privire la TVA, precum și a modelului și conținutului unor formulare, cu modificările și completările ulterioare.:

„ 1. Prezenta procedură se aplică de către compartimentul cu atribuții în domeniul înregistrării fiscale, denumit în continuare compartiment de specialitate, din cadrul organului fiscal competent, în următoarele situații:

a) persoanele impozabile sunt obligate să se înregistreze în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 153 sau 153¹, după caz, din Codul fiscal și nu solicită înregistrarea;”

Mentionăm că înregistrarea din oficiu ca persoană impozabilă în scopuri de TVA a d-IX, s-a efectuat urmarea finalizării inspecției fiscale, prin care s-a stabilit că P.F. X era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA începând cu luna august 2005.

Prin urmare, în cauza în speta nu se pune problema culpei comune.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că P.F. X era în cunoștința de cauză, având un număr de 8 societăți comerciale, în care deține calitatea de asociat și administrator, una dintre acestea având ca obiect principal de activitate „dezvoltare imobiliară” iar 3 dintre acestea având ca obiect secundar „dezvoltare imobiliară”, societăți comerciale platitoare de TVA.

Prin urmare, susținerea contestatorului este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către D-I X, înregistrată la D.G.F.P., 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 activitati economice nedeclareate organelor fiscale, prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale, care se compun din :

- TVA

- majorari de intarziere si dobanzi aferente TVA de plata

- penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la comunicarea prezentei decizii, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.