

DECIZIA nr. 79/08.03. 2010
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica
X,
Inregistrata la DGFP-MB sub nr....

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector ... - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., completata cu adresa nr.... inregistrata la DGFP-MB sub nr...., asupra contestatiei formulata de doamna X, domiciliata in Bucuresti, ..., cod numeric personal ... si sediul ales pentru comunicarea actelor administrativ fiscale in Bucuresti,

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector ... sub nr. ..., completata cu adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr. ..., il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr...., intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale AFP sector ... - Activitatea de Inspectie Fiscala Persoane Fizice in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate la data de **02.12.2009**, prin care s-a stabilit in sarcina contestatarei suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contestatoarea solicita admiterea contestatiei si pe cale de consecinta anularea deciziei de impunere nr...., prin care s-au stabilit suplimentar obligatii fiscale in suma de ... lei, pe motive de netemeinicie si nelegalitate.

Persoana fizica X precizeaza ca organul de control a invocat gresit temeiul de drept si anume art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003, ce a fost introdus prin OUG 106/2007, intrucat ordonanta a intrat in vigoare la data de 01.01.2008 si stabileste faptul ca prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil. In aceste conditii nu pot fi socotite obligatii TVA si penalitati de intarziere si dobanzi pentru o perioada anterioara intrarii in vigoare a legii, deci anterioara datei de 01.01.2008.

Astfel, societatea precizeaza ca obligatia de plata TVA stabilita pentru contractele incheiate in perioada 2006-2007, inainte de 01.01.2008, este lovita de nulitate absoluta, nu intra sub incidenta prevederilor OUG 106/2007, fiind sume de bani stabilite cu nerespectarea principiului neretroactivitatii legii.

Totodata, contestatara considera ca nu s-a facut o analiza detaliata a actelor supuse controlului din punct de vedere al determinarii exacte a categoriei de folosinta a terenului intravilan care face obiectul tranzactiei, fiind normal sa fie supusa aplicarii

TVA doar suprafata de teren care se inscrie in definirea legala a termenului "teren constructibil".

Astfel, contestatara concluzioneaza ca nu datoreaza TVA, intrucat tranzactiile pentru care s-a stabilit TVA nu intra sub incidenta OUG 106/2007 pe motiv ca au fost anterioare emiterii sale, iar orice aplicare retroactiva a legii duce la nulitatea absoluta a actelor intocmite.

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr.... contestatara anexeaza in sustinerea contestatiei urmatoarele documente:

- adresa nr.... emisa de Primaria Orasului...;
- copia actului autentificat sub nr.... de dezmembrare a:
 - terenului intravilan situat in orasul ..., judetul ..., avand numar cadastral ... in suprafata de 1.000 mp;
 - terenului intravilan situat in orasul, judetul....., avand numar cadastral ... in suprafata de 1.432,5 mp;
- copia Aprobării inregistrata sub nr.... la Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala-Ilfov pentru scoaterea definitiva din circuitul agricol a terenului de 750 mp situat in orasul ..., judetul ..., numar cadastral;
- copia Aprobării inregistrata sub nr.... la Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala-Ilfov pentru scoaterea definitiva din circuitul agricol a terenului de 250 mp situat in orasul, judetul ..., numar cadastral;
- copia contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr...., prin care doamna Y a cumparat de la doamna Z terenul in suprafata de ... mp, avand numar cadastral ... din care s-a aprobat scoaterea definitiva din circuitul agricol a suprafetei de teren de 750 mp;
- copia contractului de vanzare - cumparare autentificat sub nr...., prin care doamna Y a cumparat de la .. si ... terenul in suprafata de 1000 mp, avand numar cadastral ..., din care s-a aprobat scoaterea definitiva din circuitul agricol a suprafetei de teren de 250 mp;
- declaratia de proprie raspundere autentificata sub nr.... prin care doamna Y declara ca a instrainat 5 terenuri conform contractelor de vanzare cumparare autentificate sub nr. ..., nr. ..., iar pentru terenurile ce au facut obiectul acestor contracte nu a obtinut autorizatii de construire, terenurile fiind libere de constructii in momentul instrainarii.

Prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. ... contestatara, invoca in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

- formularul *Instiintare* utilizat in activitatea de cercetare la fata locului trebuie sa cuprinda Codul de identificare fiscala al contribuabilului, aspect ce nu se regaseste in actele trimise;
- pana la data reclasificarii tranzactiei imobiliare nu exista baza de impunere pentru persoana fizica care vinde un imobil. La aplicarea prevederilor speciale de reincadrare ale art.11 Cod fiscal trebuie considerata tranzactia in sine, pentru ca de obicei un contract de vanzare cumparare prevede "*pretul vanzarii*" care nu include TVA. Ca rezultat, obligatia platii TVA revine cumparatorului si prin reclasificare, acesta este obligat la plata TVA, pe care vanzatorul va avea obligatia sa o colecteze si sa o vireze;

- raspunderea de “*culpa comuna*” pentru neaplicarea prevederilor art.153¹ alin.6 si 7 din Codul fiscal la un moment rezonabil in timp, transfera momentul nasterii creantelor si obligatiilor fiscale, in care ANAF este obligat de lege sa respecte momentul constituirii bazei de impunere a obligatiei fiscale ca fiind momentul repararii culpei, respectiv de la data inregistrarii persoanei fizice pentru obligatia de a plati TVA, pentru fiecare vanzare in parte, care este momentul constituirii bazei de impunere, moment la care ia nastere si dreptul de control al ANAF;

- data limita a inregistrarii fiscale din oficiu de catre ANAF ar trebui sa fie pana la sfarsitul anului respectiv;

- in actul administrativ de control fiscal, ANAF “*determina situatia fiscala*”, fara a avea baza legala, intrucat ANAF in tranzactiile imobiliare verifica acte cu caracter de confidentialitate pentru care pana la 08.12.2009 (OMFP 1731/2009) nu avea numar de inregistrare ca operator de date cu caracter personal. Astfel, contestatara sustine ca anterior inceperii inspectiei fiscale ar fi trebuit sa arate calitatea de imputernicit al operatorului de date cu caracter personal. De asemenea, contestatara sustine ca in lipsa unei imputerniciri speciale, inspectia fiscala si implicit toate actele emise in baza acesteia a fost realizata de persoane fara calitate, ceea ce denota nulitatea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere;

- pana la data de 01.01.2007 normele metodologice prevedeau expres ca nu are caracter de continuitate si nu ar fi putut atrage calitatea de persoana impozabila efectuarea operatiunilor de vanzare a bunurilor proprietate personala;

- pentru a fi operatiune impozabila din punct de vedere al TVA trebuiesc indeplinite cumulativ conditiile prevazute de art.126 din Codul fiscal. Din cele doua conditii puse la lit.a) si d) ale art.126 rezulta ca operatiunea trebuie sa fie asimilata cu o livrare de bunuri, dar care sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2), ori vanzarea de terenuri indeplineste doar conditia de la lit.a) fiind o livrare in sensul dispozitiilor art.128 alin.1 din Codul fiscal, adica un transfer al dreptului de proprietate catre tertul cumparator;

- definitia activitatilor economice de la art.127 alin. (2) este o definitie specifica materiei TVA si nu este valabila pentru intregul Codul fiscal, iar vanzarea de terenuri sau locuinte construite de catre o persoana fizica nu se incadreaza de maniera clara in criteriile de identificare ale activitatilor economice;

- legatura dintre vanzarea de terenuri sau de locuinte si venituri cu caracter de continuitate este fortata;

- cea mai importanta controversa este cea legata de art.127 cu privire la clasificarea vanzarilor de imobile din patrimoniul personal ca civile sau acte de comert;

- Codul fiscal nu include la art.127 vanzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activitati economice si prin urmare nu exista obligatia expresa de a plati TVA pentru astfel de vanzari;

- precizarea din normele metodologice ale art.127, de la pct.3 alin.(1), adauga la lege exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional;

- nefiind un act comercial, activitatea de vanzare de imobile, chiar si cu caracter de continuitate, nu poate fi incadrata in tiparul art.127 alin.(2), nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii;

- ANAF a asimilat continuitatea cu termenul ocazional, ori asimilarea caracterului ocazional cu continuitatea nu se poate aplica pentru tranzactii imobiliare;

- pentru anul 2005 vanzarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reincadrata pentru plata TVA;
- pana la data intrarii in vigoare a OMFP 262/19.02.2007 nu exista formular de inregistrare fiscala si deci obligatia fiscala nu putea fi inregistrata fara formular;
- reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului fiscal valabil pana la 31 decembrie 2009;
- prin reincadrare, vanzatorul ar trebui sa beneficieze de dreptul de a colecta TVA de la cumparator, dar si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii;
- valoarea TVA este calculata eronat, nu la suma adaugata la pretul de cumparare, ci la valoarea totala a vanzarii;
- pornind de la definitia TVA-ului, nu contestatara datoreaza aceasta taxa ci cumparatorul final al imobilelor vandute;
- legislatia fiscala in perioada 2004 - 2009, nu conferea elemente suficiente pentru a clarifica si incadra activitatea desfasurata de o persoana fizica in categoria activitatilor cu scopul de a obtine venituri cu caracter de continuitate, si deci nici nu ofera elemente suficiente pentru a califica situatiile in care astfel de persoane devin persoane impozabile.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 23.11.2009 si inregistrat sub nr. ..., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... contestata, organele de inspectie fiscala ale AFP Sector ... - Activitatea de inspectie fiscala, urmare a efectuării unei inspectii fiscale partiale privind taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.04.2004 - 31.12.2008, au constatat, ca persoana fizica X a realizat in perioada 2004 - 2008 un numar total de 30 de tranzactii constand in achizitia/vanzarea de teren intravilan/extravilan.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a realizat tranzactii constand in 16 achizitii de terenuri intravilan/extravilan in suprafata de ... mp in valoare de ... lei si 14 vanzari de terenuri intravilan/extravilan in suprafata de ... mp in valoare de ... lei, aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Totodata, organele de inspectie fiscala precizeaza ca la achizitii rezulta un pret mediu/1mp in suma de ... lei, iar la vanzari un pret mediu/1mp in suma de ... lei. In aceste conditii pretul de achizitie al suprafetei de teren vandut de ... mp este in suma de ... lei, iar pretul de vanzare este in suma de ... lei, contribuabila obtinand un venit suplimentar in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a instrainat terenuri in suprafata de 732 mp situate in intravilanul orasului ..., cu o valoare de vanzare de ... lei, conform actului de vanzare cumparare autentificat cu nr.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au constatat ca persoana fizica X a depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de **01.11.2005**.

Pentru anul 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea tranzactiilor efectuate in anul 2006 de persoana fizica X a fost in suma totala de ... lei, constand in vanzarea unui numar de 4 terenuri intravilan/extravilan, careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Pentru anul 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea tranzactiilor efectuate de persoana fizica X a fost in suma totala de ... lei, constand in

vanzarea unui numar de 3 terenuri intravilan, careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au calculat, pentru neplata la termenle legale a TVA, majorari de intarziere pe perioada 25.07.2006 - 23.11.2009 in suma de ... lei.

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

3.1. Referitor la suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2007 constand in vanzari de terenuri, respectiv terenuri construibile, persoana fizica 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, nu a colectat, nu a evidentiat si nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat, din documentele puse la dispozitie de catre persoana fizica X, ca acesta a realizat in perioada 2004 - 2008 activitate economica cu caracter de continuitate constand in tranzactii cu bunuri imobile, fara a se inregistra ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA la data depasirii plafonului de scutire. Organele de inspectie au colectat TVA aferenta operatiei de livrare de terenuri construibile de la data la care contribuabila ar fi devenit, de drept, persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in anul **2005** contribuabila a vandut teren in suprafata de 732 mp situat in extravilanul orasului ..., prin actul de vanzare cumparare autentificat cu nr.....

Valoarea obtinuta din aceasta tranzactie in suma de ,... lei, depaseste plafonul de scutire de TVA in suma de 200.000 lei, contribuabila indeplinind astfel conditiile de inregistrare ca persoana impozabila in scopuri de TVA, devenind astfel platitor de TVA incepand cu data de **01.11.2005**.

Pentru anul **2006**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de ... lei aferenta tranzactiilor efectuate in aceasta perioada de catre persoana fizica X, tranzactii care au constat in vanzarea de terenuri intravilan/extravilan a caror valoare se ridica la suma de ... lei.

Pentru anul **2007**, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de ... lei aferenta tranzactiilor efectuate in aceasta perioada de catre persoana fizica X, tranzactii care au constat in vanzarea de terenuri intravilan, a caror valoare se ridica la suma de... lei.

In anul **2008** contribuabila a realizat venituri din vanzarea de teren extravilan, iar in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 operatiunea este scutita de TVA.

Totodata, organele de inspectie fiscala, pentru neplata la termenele legale a TVA au calculat majorari de intarziere pe perioada 25.07.2006 - 23.11.2009 in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita de plata pentru anii 2006 si 2007 in suma totala de ... lei.

In drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada **01.01.2006-31.12.2006**:

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

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”

Incepand cu **01.01.2007**, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006-31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila atat in perioada 01.01.2006-31.12.2006, cat si incepand cu data de 01.01.2007:

„(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora, pentru anul 2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”,

iar, incepand cu data de 01.01.2007:

„3. (1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

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

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”

Potrivit aceluiasi articol alin.(1), in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007

„1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2005:

„(1) **Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila.** Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”,

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 alin.(1) 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:

„56. (1) **Regimul special de scutire** prevede o scutire de taxa pe valoarea adaugata care opereaza asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.[...]

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2005:

„(1) **Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.**”

Totodata, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2005:

„(3) **Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...]** Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.[...].”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2005-31.12.2005, 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, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata 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.

Totodata, 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, legiuitorul 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, potrivit pct.56 alin.(4) si alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

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

a) **in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana**

impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, **insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada;[...]**”,

„(5) In ambele situatii prevazute la alin. (4), **la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, persoana impozabila beneficiaza de dreptul de deducere aferent bunurilor achizitionate, conform art. 145 alin. (11) si (12) din Codul fiscal.** Taxa pe valoarea adaugata dedusa se inscrie in primul decont de taxa pe valoarea adaugata depus la organul 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 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.**

Potrivit prevederilor art.145 alin.(11) și alin.(12) din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006, cu privire la **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata**, dobandit de persoana impozabila la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, aceasta își poate exercita acest drept numai pentru: „***bunuri de natura stocurilor, conform reglementărilor contabile, care se află în stoc la data la care persoana respectivă a fost înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată***” și „***bunuri de natura mijloacelor fixe, care au fost achiziționate cu cel mult 90 de zile anterior datei de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată***” și numai daca indeplineste urmatoarele conditii: „***bunurile respective urmează a fi folosite pentru operațiuni cu drept de deducere***” și „***persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat care justifică suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.***”.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in 2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata.”,

iar in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:

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

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

In ceea ce priveste incadrarea vanzarilor de terenuri, pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza punctului 109 din Legea nr.343/2006, potrivit caruia:

„(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, **daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;[...]”

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, punctul 51, potrivit caruia:

„(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;[...]”

Prin urmare se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, din care rezulta ca contestatara nu se incadreaza pe exceptie.

In ceea ce priveste incadrarea unui teren in categoria de teren constructibil sau orice teren (agricol, forestier, livada, pasune, etc), se refera la incadrarea acordata respectivului teren in momentul vanzarii prin fisa cadastrala ori prin certificatul de urbanism.

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

Din raportul de inspectie fiscala nr.... se retine ca persoana fizica X a realizat in perioada 2004-2008 tranzactii constand in vanzarea de terenuri. Vanzarea terenurilor achizitionate s-a efectuat partial, in urma parcelarii suprafetelor de teren achizitionate. Vanzarile cumuleaza o suprafata totala de teren intravilan/extravilan de ... mp, valoarea tranzactionata fiind in suma de ... lei.

Din analiza vanzarilor de terenuri intravilan/extravilan situate in orasul ..., judetul Ilfov, efectuate de persoana fizica X in anii 2006-2007, se retin urmatoarele:

- pentru cele 4 vanzari de terenuri intravilan/extravilan pe anul 2006, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus in vigoare pe anul 2006, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care pe acest an persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

- pentru cele 3 vanzari de terenuri intravilan pe anul 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X pentru aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care se retine ca in mod legal au stabilit o taxa pe valoarea adaugata suplimentara in suma de ... lei aferenta acestor vanzari.

Astfel se retine ca, persoana fizica X a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri, respectiv terenuri constructibile care au un caracter de continuitate, fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri, respectiv terenuri constructibile si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invedrand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si

completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate**, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.” si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2008 de catre persoana fizica X, respectiv tranzactionarea a ... terenuri, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2006.

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

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din anul 2005, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri intravilane se afla in raza teritoriala a orasului Otopeni, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoarea intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr...., situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2005-2008, rezulta ca *persoana impozabila* X a depasit plafonul de scutire in luna septembrie 2005, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu 01.11.2005, in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor din anul 2006, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana in octombrie 2005, obligatie care, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu o fost indeplinita de catre contribuabila.

Avand in vedere ca **orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, respectiv inregistrata in scopuri de TVA, 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 și dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugată aferenta achizițiilor de bunuri și servicii destinate activitatii sale economice și avand in vedere faptul ca persoana fizica X, asa cum s-a retinut mai sus, nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel, prin neindeplinirea acestei conditii necesare, esentiale aceasta este decazuta din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, pana la inregistrarea sa ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile. Astfel, vanzarile terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai in anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de terenuri construibile realizate in perioada 2006-2008 de persoana fizica X sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, inclusiv pentru anul 2007, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila* X in anul 2007, ca de altfel in intreaga perioada 2006-2008, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata** pentru achizitia de terenuri, **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

Astfel, avand in vedere cele precizate mai sus nu poate fi retinut argumentul contestatoarei potrivit careia *prin reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei, vanzatorul ar trebui sa beneficieze de dreptul de a colecta TVA de la cumparator, dar si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii*, intrucat exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere, urmare a nerespectarii de catre persoana fizica X a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, invocarea de catre contestatara a *reincadrarii tranzactiei din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei* este eronata, intrucat pe de o parte art. 11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit, iar pe de alta parte organele de inspectie fiscala prin adresa nr.... precizeaza ca "*nu au reincadrat forma unei tranzactii asa cum prevede art.11 alin.(1) din Codul fiscal, ci au considerat operatiuni impozabile tranzactiile imobiliare desfasurate de catre contribuabila in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003, art.126, coroborate cu prevederile art.127.*"

Argumentul contestatoarei precum ca organele de inspectie fiscala trebuiau sa faca dovada ca terenurile arabile intravilane vandute sunt terenuri construibile, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatarile pe actele prezentate de contestatoare si pe faptele rezultate din activitatea acesteia asa cum au fost prezentate prin raportul de inspectie fiscala.

Totodata, cu adresa nr. ... Serviciul solutionare contestatii a solicitat contestatarea sa prezinte dovezi din care sa rezulte ca terenurile tranzactionate in anul 2007 nu se incadreaza in categoria terenurilor construibile.

Cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr.... contestatara anexeaza adresa nr.... emisa de Primaria Orasului ..., adresa prin care nu se infirma constatarile organului de inspectie fiscala cu privire la terenurile ce au facut obiectul tranzactiilor efectuate, respectiv ca aceste terenuri nu se incadreaza in categoria terenurilor construibile.

Astfel, prin adresa nr.... emisa de Primaria Orasului ..., se precizeaza ca numita X a figurat inscrisa in evidentele fiscale ale Serviciului Impozite si Taxe din cadrul Primariei Orasului ... cu urmatoarele bunuri imobile:

“- teren intravilan in suprafata de 456 mp (din care [...] **375 mp teren curti-constructii**), [...], terenurile au fost instrainate conform contractului de vanzare - cumparare nr....;

- teren intravilan in suprafata de 454 mp (din care [...] **375 mp teren curti-constructii**), [...], terenurile au fost instrainate conform contractului de vanzare - cumparare nr....;

-teren intravilan in suprafata de 500 mp (din care [...] **125 mp teren curti-constructii**), [...], terenurile au fost instrainate conform contractului de vanzare - cumparare nr....;

[...]“

Referitor la motivatiile contestatarei potrivit careia valoarea TVA este calculata eronat, nu la suma adaugata la pretul de cumparare, ci la valoarea totala a vanzarii, precum si faptul ca pornind de la definitia TVA-ului, nu contestatara datoreaza aceasta taxa ci cumparatorul final al imobilelor vandute, aceste nu pot fi retinute intrucat:

- In ceea ce priveste plata taxei pe valoarea adaugata, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, persoana obligata la plata este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri taxabile, respectiv persoanele fizice care realizeaza venituri din tranzactii imobiliare efectuate cu caracter de continuitate si in scop comercial, cu terenuri construibile si constructii noi, si care aveau obligatia inregistrarii in scopuri de TVA in conditiile prevazute la art.152 din Codul fiscal sau inainte de inceperea activitatii economice conform prevederilor art.153 din Codul fiscal.

- In ceea ce priveste baza impozabila, respectiv valoarea la care se aplica TVA, aceasta este constituita, conform art. 137 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de la furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni.

Daca, potrivit prevederilor contractuale, pretul de vanzare nu include taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxa se va determina prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Daca, potrivit prevederilor contractuale, pretul de vanzare include si taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru determinarea sumei taxei datorate se va proceda la aplicarea procedurii sutei marite, respectiv $19 \cdot 100 / 119$, in cazul cotei standard de TVA.

Referitor la nulitatea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere invocata de contestatara pe motiv ca *in actul administrativ de control fiscal, ANAF "determina situatia fiscala", fara a avea baza legala, intrucat ANAF in tranzactiile imobiliare verifica acte cu caracter de confidentialitate pentru care pana la 08.12.2009 (OPANAF nr.1731/2009) nu avea numar de inregistrare ca operator de date cu caracter personal*, se retine ca exceptia de nulitate nu este intemeiata intrucat, pe de o parte, prin Ordinul ANAF nr.1731/2009 privind inscrierea pe documente a numarului de inregistrare ca operator de date cu caracter personal se abroga Ordinul ANAF nr.657/2004 care era in vigoare la aceasta data, iar pe de alta parte, organele de inspectie fiscala prin adresa nr.... precizeaza ca *"au avut in vedere in principal documentele puse la dispozitie de catre contribuabila, accesarea bazei de date privind declaratia 208 ("Declaratia informativa privind impozitul pe veniturile realizate din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal" depusa de notarii publici care au obligatia calcularii, incasarii si virarii impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal) facandu-se numai in vederea compararii si confirmarii datelor prezentate de catre contribuabila."*

De asemenea, invocarea exceptiei de nulitate a inspectiei fiscale pe motiv ca formularul "Instiintare" din anexa 2 la raportul de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile OPANAP nr.1752/2008 trebuia sa contina si date referitoare la codul de identificare fiscala, nu este intemeiata intrucat, prin ordinul respectiv se aproba modelul si continutul formularului "Instiintare" utilizat in activitatea de cercetare la fata locului, ori anexa 2 a raportului de inspectie fiscala nr.... reprezinta punctul de vedere al contribuabilei fata de rezultatele inspectiei fiscale, iar anexa 1 a aceluiasi raport reprezinta Instiintarea contribuabilei privind stabilirea datei si locului pentru a purta discutia finala, formular diferit fata de cel precizat de contribuabila.

De altfel, la art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala sunt stipulate expres elementele actului administrativ fiscal a caror lipsa sa atraga nulitatea acestuia. Din analiza deciziei atacate rezulta ca aceasta contine toate elementele ce tin de forma actului administrativ fiscal, ori pentru a fi lovit de nulitate, potrivit prevederilor art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale *"se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anularea lor"*. Or, in speta nu poate fi vorba de o vatamare atata vreme cat motivarea actului administrativ fiscal este cuprinsa in raportul de inspectie fiscala, intre organele de inspectie fiscala si contribuabila a existat o intalnire pentru prezentarea constatarilor, iar contribuabila si-a exercitat dreptul de contestare prin contestatia ce face obiectul prezentei decizii.

Referitor la afirmatia contestatarei cu privire la rolul activ al ANAF *constand nu doar ca rol de colectare al taxelor ci si unul de indrumare*, aceasta nu poate fi retinuta intrucat contribuabila avea posibilitatea sa se adreseze in scris sau prin e-mail activitatii de metodologie si asistenta contribuabili din cadrul structurilor ANAF pentru clarificarea oricaror aspecte legate de legislatia fiscala in vigoare inclusiv pentru clarificarea impozitarii tranzactiilor imobiliare efectuate.

Astfel, avand in vedere prevederile legale menționate, activitatea desfasurata de persoana fizica X, se reține ca aceasta s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila intrucat a realizat venituri dintr-o activitate

economica constand in vanzarea de terenuri, respectiv terenuri construibile, iar pe perioada mai 2006 – decembrie 2008 nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si depus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei aferenta tranzactiilor constand in vanzarea de terenuri, respectiv terenuri construibile efectuate in perioada 2006-2008, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma de ... lei** stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector

3.2 Referitor la majorarile de intarziere in suma de ... lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca AFP sector ... a stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere in suma de ... lei prin Decizia de impunere nr. ..., in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., AFP sector ... a stabilit in sarcina contribuabilei majorari de intarziere aferente TVA in suma totala de ... lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de lei, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principalem*”**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1) si alin.(2), art.152 alin.(1), respectiv alin.(3), art.153 alin.(1), art.140 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), pct.56 si pct.66 (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art.119, art.120, art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica X impotriva deciziei de impunere nr.... pentru suma totala de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de ... lei si majorari de intarziere in suma de ... lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

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