

## DECIZIA NR. 290

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, privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na **xxxx** prin avocat, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor in Mun.si inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere nr.si a Raportului de inspectie fiscala nr. prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei**, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei** si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei**.

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 nr. , in data de 16.03.2012 si de data depunerii contestatiei la DGFP in 13.04.2012, 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. Brasov este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre d-na **xxxx**.

I. D-na **xxxx** contesta Decizia de impunere nr. si solicita anularea acestui act contestat prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de **lei**, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei** si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de **lei**, motivand astfel:

Contestatoarea sustine ca nu datoreaza TVA pentru tranzactiile efectuate deoarece aceste tranzactii nu intra in sfera de aplicare a TVA asa cum prevede art.141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal iar la momentul instrainarii terenurilor, acestea erau terenuri arabile.

Contestatoarea sustine ca chiar daca a realizat mai multe operatiuni acestea au fost in intregime operatiuni scutite astfel ca nu avea obligatia de a se inregistra in scop de TVA.

Un alt motiv pentru care contestatoarea considera ca decizia de impunere este neintemeiata este acela ca in anul 2006 i s-a calculat TVA pentru anumite tranzactii desi operatiunile efectuate in anul 2006 erau prescrise la data controlului iar sustinerile organului de control ca s-ar fi sustras de la inspectia fiscala sunt nereale si prescriptia nu se poate intrerupe in aceasta situatie.

Contestatoarea sustine ca asa cum avea obligatia de plata a TVA, avea si drept de deducere a cheltuielilor cu TVA iar obligatia de plata a TVA-ului ar fi avut-o doar la adaosul comercial.

Contestatoarea considera ca i s-a calculat TVA in mod eronat pentru anul 2006 deoarece Codul fiscal, respectiv art. 127) s-a modificat cu data de 01.01.2007 iar momentul de la care ar fi devenit platitoare de TVA ar fi 01.08.2007, dupa prima tranzactie efectuata in anul 2007.

De asemenea, d-na **xxxx** sustine ca nici unul din terenurile tranzactionate nu avea destinatia de teren constructibil.

Fata de motivele aratate, contestatoarea solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziei de impunere nr. .

II. Prin Decizia de impunere nr. , organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei, dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de lei si penalitati de intarziere aferente TVA de plata in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. , contestata de catre d-na xxxx, rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabila xxxx figureaza cu 24 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2007-2010 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

In timpul verificarii organele fiscale au solicitat Biroului Notarilor Publici Asociati si Birou Notar copii dupa toate contractele de vanzare cumparare incheiate de d-na xxxx, fiind transmise copii dupa un numar de 21 de contracte in valoare lei .

Din cele 24 de pozitii din lista nominala, un numar de 19 pozitii se refera la contracte incheiate de contribuabila, un numar de 4 pozitii sunt dublate prin inscrierea de catre birourile notariale in declaratia 208 a fiecarei parti contractuale din contract iar 1 pozitie in suma de lei este trecuta in mod eronat in Declaratia 208 aferenta sem.I al anului 2010 depusa de Biroul Notar Public.

In afara celor 19 contracte mentionate in declaratiile 208 mai exista un numar de 2 contracte aferente sem.I si II al anului 2006 in valoare totala de lei care nu se regasesc in declaratia depusa de Biroul Notarilor Publici Asociati Din verificarea echipei de inspectia a rezultat ca pentru un contract s-a stabilit o diferenta in minus fata de lista nominala in suma de , suma care reprezinta diferenta intre valoarea stipulata in contract si valoarea de catalog stabilita de notar conform Ghidului cu valori orientative ale proprietatilor imobiliare in vederea calcularii impozitului pe venit din transferul proprietatilor imobiliare.

Fata de lista nominala, rezulta ca d-na xxxx a incheiat un numar de 21 de tranzactii, valoarea tranzactiilor fiind stabilita la suma de lei, valoarea totala a listei nominale modificandu-se astfel :xxx lei.

Din contractele de vanzare cumparare puse la dispozitia organelor fiscale s-a constatat ca au fost efectuate tranzactii imobiliare ce au avut ca obiect suprafete de teren intravilan situate in mun. si localitatile si terenuri extravilane situate in localitatile.

Tranzactiile imobiliare s-au desfasurat pe perioada 2006 - 2010 rezultand ca activitatea desfasurata de contribuabila a fost realizata in scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate. In baza legislatiei in vigoare, contestatoarea trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 19.06.2006 a fost depasit plafonul de scutire din punct de vedere al TVA de 200.000 lei prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 30.06.2006, contestataroarea trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.07.2006), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.08.2006, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca d-na xxxx a efectuat un numar de 21 tranzactii imobiliare in perioada 2006-2010 constand in vanzarea de terenuri, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece d-na xxxx 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 colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei realizate din vanzarea terenurilor prin 16 contracte de vanzare-cumparare, respectiv pozitiile din Anexa nr. "Situatie privind vanzarea

terenurilor de catre xxxx si modul de calcul al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala", situatie prezentata la pag. din dosarul cauzei..

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioada 25.10.2006 - 06.03.2012 obligatii fiscale accesorii dupa cum urmeaza: majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,05% si in valoare de lei conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, dobanzi de intarziere in cota de 0,04% si in valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 si penalitati de intarziere in valoare de lei conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

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

Perioada verificata: 2006 - 2010.

Referitor la suma totala de lei reprezentand TVA in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei, contestata de catre d-na **xxxx, D.G.F.P.prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2006-2010 constand in vanzari de terenuri intravilane, d-na xxxx datoreaza taxa pe valoarea adaugata in valoare de lei si obligatii fiscale accesorii in valoare de lei 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.**

**In fapt**, in perioada 2006-2008 d-na **xxxx** a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane situate in mun. si localitatile si terenuri extravilane situate in localitatile

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contestatoarea **xxxx** figureaza cu un numar de 24 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2006-2010 in valoare de lei.

Urmare a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-na **xxx** a realizat un numar de 21 tranzactii imobiliare in valoare totala de lei.

Din cele 24 de pozitii din lista nominala, un numar de 19 pozitii se refera la contracte incheiate de contribuabila, un numar de 4 pozitii sunt dublate prin inscrierea de catre birourile notariale in declaratia 208 a fiecarei parti contractuale din contract iar 1 pozitie in suma de lei este trecuta in mod eronatin Declaratia 208 aferenta sem.I al anului 2010 depusa de Biroul Notar Public.

In afara celor 19 contracte mentionate in declaratiile 208 mai exista un numar de 2 contracte aferente sem.I si II al anului 2006 in valoare totala de lei care nu se regasesc in declaratia depusa de Biroul Notarilor Publici Asociati Din verificarea echipei de inspectia a rezultat ca pentru un contract s-a stabilit o diferenta in minus fata de lista nominala in suma de , suma care reprezinta diferenta intre valoarea stipulata in contract si valoarea de catalog stabilita de notar conform Ghidului cu valori orientative ale proprietatilor imobiliare in vederea calcularii impozitului pe venit din transferul proprietatilor imobiliare.

Fata de lista nominala, rezulta ca d-na **xxx** a incheiat un numar de 21 de tranzactii, valoarea tranzactiilor fiind stabilita la suma de lei, valoarea totala a listei nominale modificandu-se astfel : lei.

În perioada 19.06.2006 - 30.07.2010 contestatoarea a realizat un număr de 21 tranzacții în valoare totală de lei, activitatea având caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA și nici ca persoană fizică care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile realizate de către contestatoare reprezintă operațiuni cu caracter economic, o parte sunt scutite de TVA (vânzări terenuri extravilane) iar o altă parte nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, astfel d-na **xxxx**, avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA după depășirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

S-a constatat că la data de 30.06.2006 a fost depășită cifra de afaceri de 200.000 lei reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar până în data de 10.07.2006, d-na **xxxx** avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunea de vânzare a terenurilor în conformitate cu prevederile art.70 alin.(5) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală devenind platitor începând cu data de 01.08.2006.

Deoarece contestatoarea nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, nu a colectat TVA aferentă veniturilor realizate din vânzarea terenurilor și nu a declarat și achitat bugetului de stat TVA aferentă acestor venituri, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în valoare de lei aferentă veniturilor în valoare de lei realizate din vânzarea terenurilor, prin 16 contracte de vânzare-cumpărare, contracte care se regăsesc în Anexa nr. "Situatie privind vânzarea terenurilor de către **xxxx** și modul de calcul al TVA-ului de plată și a accesoriilor aferente de către organul de inspecție fiscală" și care intră în sfera operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.10.2006 - 06.03.2012 obligații fiscale accesorii după cum urmează: majorări de întârziere în valoare de lei în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, dobânzi de întârziere în cota de 0,05% și în valoare de lei conform art.I pct.10 alin.(1) și (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, dobânzi de întârziere în cota de 0,04% și în valoare de lei conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 și penalități de întârziere în valoare de lei conform art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată.

În contestația formulată, contestatoarea susține că nu datorează bugetului de stat TVA în valoare de lei și obligații fiscale accesorii în valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr.intrucat tranzacțiile desfășurate pe perioada 2006-2010 nu intră în sfera operațiunilor taxabile din punct de vedere al TVA și la momentul vânzării terenurile nu aveau destinația de terenuri construibile.

**În drept**, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare valabil în anul 2006, care dispun:

*"ART. 126*

*Sfera de aplicare*

*(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). "

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată 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.

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 aplicabil în anul 2006, prevede:

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

*20. **persoană - orice persoană fizică sau juridică;**"*

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta 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.

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."*

Prevederile art.127 alin.(2) reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art.9 alin.(1) a doua propoziție din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, articol care conferă un domeniu foarte larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de producție, distribuție și furnizare de servicii. De asemenea, **termenul de exploatare se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora**, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate.



La pct.2 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal (forma valabila in 2006) se mentioneaza:

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

Incepand cu anul 2007, in explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , legiuitorul precizeaza:

*"(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.

Referitor la afirmatiile contestatoarei conform carora :*" in fapt, nu datorez TVA pentru tranzactiile efectuate, deoarece aceste tranzactii nu intra in sfera de aplicare TVA"*, facand referire la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal si *" chiar daca s-au realizat mai multe operatiuni, acestea au fost in intregime operatiuni scutite, astfel ca nu aveam obligatia de a ma inregistra in scopuri de TVA"*, precizam:

Din verificarile efectuate de echipa de inspectie a rezultat ca d-na **xxxx** efectuat un numar de 21 de tranzactii imobiliare in perioada 2006-2010 tranzactii avand ca obiect terenuri intravilane si extravilane provenite din cumparare si din dezmembrarea in 15 loturi a unei suprafete de mp prin actul de dezmembrare nr., loturi care au fost ulterior instrainate in totalitate, de unde rezulta ca activitatea desfasurata de contestatoare a fost realizata in scopul obtinerii de venituri , avand caracter de continuitate, fapt pentru care trebuia sa se inregistreze ca persoana impozabila in scopuri de TVA.

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia este apreciata pe baza elementelor referitoare la angajarea de costuri si/sau efectuarea de investitii pregatitoare.

Operatiunile nu au fost scutite in intregime asa cum afirma contestatoarea, scutirea aplicandu-se doar pentru tranzactiile cu terenuri extravilane.

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.152 alin.(3) si (6) si art.153 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun pentru anul 2006:

*" ART. 152*

*Sfera de aplicare și regulile pentru regimul special de scutire*

*(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.*

*(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.*

*ART. 153*

*Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată*

*(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 la art.70 alin.(1) si (5) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala se precizeaza:

*"ART. 70*

*Înregistrarea și scoaterea din evidență a plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată*

*(1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea*

ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:  
c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

(5) Data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este:

a) data comunicării certificatului de înregistrare în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. a) și b), și, după caz, la alin. (2);

b) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă face opțiunea pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. d);

c) data de întâi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită luarea în evidență ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situațiile prevăzute la alin. (1) lit. c) și, după caz, la alin. (2)".

La art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal valabil până la 31.12.2006 se precizează:

(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. situatia privind tranzactiile efectuate in perioada 2006-2010, rezulta d-na **xxxx** a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei la data de 30.06.2006 astfel ca contestatoarea trebuia sa se inregistreze in termen de 10 zile la organul fiscal, adica pana in data de 10.07.2006 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2006.

In drept, art.153 alin.1 din Codul Fiscal precizeaza:

"ART. 153

*Înregistrarea plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată*

(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".

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

Pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de TVA se aplica cota standard de 19%, respectiv de 24%, asupra bazei impozabila conform art.140 alin.(1)



din Legea nr.571/2003. 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.

Se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de bunuri imobile, 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.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2006-2010 de d-na **xxxx**, respectiv tranzactionarea a 16 terenuri intravilane, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate, devenind persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca d-na **xxxx** a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate devenind persoana impozabila, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA de plata asupra veniturilor realizate din tranzactionarea terenurilor cuprinse in Anexa nr. "Situatie privind vanzarea terenurilor de catre xxxx si modul de calcul al TVA-ului de plata si a accesoriilor aferente de catre organul de inspectie fiscala".

Prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile efectuate de d-na **xxxx** in perioada 2006-2010 cuprinse in tabelul de la pag. din Raport:

- pentru tranzactia de la pozitia 1 efectuata in data de 19.06.2006 nu s-a calculat TVA deoarece este efectuata inainte de data de 01.08.2006 , data de la care contestatoarea ar fi trebuit sa devina platitoare de TVA;
- pentru tranzactia de la pozitia 2 efectuata in 13.12.2006, echipa de inspectie fiscala a calculat TVA tinand cont de faptul ca d-na **xxxx** ar fi trebuit sa devina platitoare de TVA incepand cu 01.08.2006 si de faptul ca pana la 01.01.2007 nu exista nici o scutire de TVA pentru vanzarea de cladiri si terenuri realizata de o persoana impozabila;
- pentru tranzactiile de la pozitiile efectuate dupa data de 01.01.2007 nu a fost calculat TVA deoarece acestea au avut ca obiect terenuri extravilane din localitatile;
- pentru tranzactiile de la pozitiile s-a calculat TVA de plata in cota de 19% iar pentru cele de la pozitia TVA de plata in cota de 24%, avand in vedere ca tranzactiile au avut ca obiect terenuri intravilane situate in municipiul si localitatile .

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei conform careia " fiecare dintre terenurile vandute a fost teren arabil" precum si " ...nici unul dintre terenuri nu avea destinatie de teren constructibil...", precizam ca la incadrarea in sfera TVA a terenurilor intravilane vandute s-a tinut seama si de prevederile art.2, lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar:

*"Art.2*

*In functie de destinatie, terenurile sunt:*

d) terenuri din intravilan , aferente localitatilor urbane si rurale, pe care sunt amplasate constructiile, alte amenajari ale localitatilor, inclusiv terenurilor agricole si forestiere;”

Pe de alta parte la art.1, ANEXA 1 din Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol.

“ Art. 1

(1) Amplasarea constructiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, pe terenuri situate in intravilanul localitatilor stabilit conform legii; fac exceptie constructiile prevazute la alin.(2) si (3) ale art.91 din legea mentionata, care pot fi amplasate si pe terenuri situate in intravilanul localitatilor, cu precadere pe cele cu folosinte neagricole sau cu folosinte inferioare si slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeași lege.”

Conform anexei 2 din Legea 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, conform caruia “ Teritoriu intravilan - totalitatea suprafetelor construite si amenajate ale localitatilor ce compun unitatea administrativ - teritoriala de baza, delimitate prin planul urbanistic general aprobat si in cadrul carora se poate autoriza executia de constructii si amenajari. De regula intravilanul se compune din mai multe trupuri ( sate sau localitati suburbane componente)”

si ale art.4, alin.(1) din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism:

“ Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executarii constructiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisa pentru toate tipurile de constructii si amenajari specifice localitatilor, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament.”

De asemenea, in anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii:

“ Intravilanul localitatii

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea in extravilan numai pe baza de planuri urbanistice zonale (PUZ) , legal aprobate, inregistrandu-se ulterior in Planul urbanistic general (PUG) al localitatii”.

Tranzactiile efectuate in anul 2006, dupa data de la care contestatoarea a devenit platitoare de TVA, au intrat in sfera operatiunilor taxabile deoarece au avut ca obiect terenuri construite achizitionate in vederea revanzarii, fara a fi folosite in scop personal de contestatoare, precum si loturi de teren provenite din dezmembrarea unei suprafete de mp situata in intravilanul comunei, cu mentiunea ca in anul 2006 nu a existat nici o scutire din punct de vedere al TVA in ceea ce priveste tranzactiile cu bunuri imobile.

Incepand cu data de 01.01.2007 s-au introdus in sfera operatiunilor scutite de TVA livrarile de constructii , parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite , precum si a oricarui alt teren, efectuate de catre orice persoana impozabila introducandu-se ca exceptie livrarea de constructii noi, parti de constructii noi sau de terenuri construibile care sunt taxabile din punct de vedere al TVA.

Pentru tranzactiile efectuate dupa data de 01.01.2007 s-a calculat TVA deoarece aceste tranzactii au avut ca obiect terenuri intravilane, asa cum rezulta din contractele de vanzare cumparare.

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007, conform carora:

"ART. 141

*Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării*

*(2) Următoarele operatiuni 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 operatiuni 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 intravilane 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 intravilane construibile realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Argumentul contestatoarei potrivit caruia " *Un alt motiv pentru care consider ca decizia de impunere este neintemeiata, este faptul ca pe anul 2006 s-a aplicat TVA la anumite tranzactii, chiar daca pe anul 2006 a operat prescriptia de 5 ani* ", nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Referitor la prescriptia extinctiva, invocata de catre contestatoare, la art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

-art.91

*"(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii 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 procedura fiscala, 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 enuntate mai sus se retine ca, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani iar termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala.Creanta fiscala se naste in momentul in care se constituie baza de impunere.

Potrivit prevederilor art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"(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 că prevederile mai sus menționate se țin că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, iar în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Asa cum rezultă din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au constatat că d-na **xxxx** a desfășurat în perioada 2006-2010 activități de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate pentru care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată până la data de 10.07.2006, devenind persoana impozabilă începând cu data de 01.08.2006.

Intrucât contestația nu și-a îndeplinit obligațiile mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta **nu a depus deconturi de TVA și nu a plătit la bugetul de stat TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate, fiind astfel identificate situațiile prevăzute la lit.b) și c) ale art.98 alin.(3) din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nedeținerea declarațiilor fiscale în interiorul termenului de prescripție și neîndeplinirea obligațiilor de plată cu privire la TVA datorată bugetului general consolidat, situație în care inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

În consecință în mod legal inspecția fiscală, în speța a fost extinsă pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații 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 obligații fiscale, așa cum s-a reținut și mai sus această începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv în momentul în care, potrivit legii se constituie baza de impunere care le generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.

Asa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr. organele de inspecție fiscală au constatat că d-na **xxxx** a devenit persoana impozabilă platitoare de TVA începând cu data de 01.08.2006, astfel că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, obligația de plată și dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili și a determina TVA datorată s-a născut în anul 2006, perioada fiscală fiind trimestrul .

În consecință, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în speța în cauza de 5 ani, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța, respectiv de la data de 1 ianuarie 2007.

Afirmatia contestației conform căreia "*Sustinerea inspectorilor fiscali cu privire la faptul că m-am fi sustras de la inspecția fiscală sunt nereale și prescripția nu se poate intrerupe în această situație*" nu se poate ține din următoarele motive:

Inspeția fiscală a fost efectuată conform prevederilor O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, a H.G.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de



aplicare a O.G.92/2003, în stricta concordanță cu prevederile titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privitor la taxa pe valoare adăugată precum și prevederile H.G.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și a prevederilor circularei nr. emisă de ANAF și a modificărilor ulterioare - Direcția Generală de Coordonare a Inspectiei Fiscale, intrată la DGFP sub nr. iar raportul de inspectie fiscală și decizia de impunere au fost întocmite conform prevederilor Ordinului ANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscală la persoane fizice.

În vederea clarificării situației de fapt fiscală, organele de inspectie fiscală prin Invitația nr., a invitat-o pe D-na xxxx, din, în calitate de persoană fizică, în data de 26.01.2011, ora 11.30 la sediul D.G.F.P., A.I.F., S.I.F.P.F. 2. str.,

Invitația nr. nu a fost primită de d-na xxxx, astfel ca contestatoarea a fost reinvitată în datele de 02.02.2011, 14.02.2011, 28.02.2011, 06.04.2011, echipa de inspectie s-a deplasat și la domiciliul contestatarei fără a putea fi găsită. Organele fiscale s-au deplasat în data de 06.04.2011 și 07.04.2011 la domiciliul petentei în și au contactat-o în data de 07.04.2011 pe sora petentei care a refuzat primirea invitației la sediul DGFP a d-nei xxxx pentru prezentarea contractelor de vânzare cumpărare încheiate în perioada 2005-2010, invitația fiind lăsată în cutia postală. Contestatoarea s-a prezentat în data de 26.10.2011 și i s-a solicitat să depună copii xerox după tranzacțiile imobiliare desfășurate în perioada 2006 - sem.I 2011.

Organele de inspectie fiscală au invitat-o pe d-na xxxx la sediul în data de 05.12.2011 pentru a i se prezenta constatările organelor de inspectie fiscală, pentru a-și exprima punctul de vedere și a semna procesul verbal de control inopinat. Adresa nr. a fost primită de petenta în data de 02.12.2011 conform mențiunii înscrise pe exemplarul prezentat în xerox copie la dosarul cauzei, însă aceasta nu a dat curs invitației.

În data de 07.12.2011 a fost emis Procesul verbal nr. de control inopinat și avizul de inspectie fiscală nr. care au fost transmise prin poșta și returnate de Poșta Română.

În data de 09.01.2012 organele de inspectie fiscală au comunicat pe portalul ANAF anunțul privind emiterea Avizului de Inspectie Fiscală nr. pe numele xxxx, CNP, anunț considerat comunicat în termen de 15 zile de la data afisării anunțului, respectiv în data de 25.01.2012.

Prin neprezentarea la sediul organului fiscal, d-na xxxx s-a sustras de la efectuarea inspectiei fiscale.

Potrivit prevederilor art.92 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

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

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

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

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

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

Având în vedere prevederile legale invocate în speta, faptul că d-na xxxx a dat curs invitațiilor repetate, sustragându-se astfel inspectiei fiscale, se reține că termenul de prescripție s-a suspendat începând cu 13.01.2011, astfel termenul de prescripție nu s-a împlinit iar organele de inspectie fiscală în mod legal au stabilit obligații fiscale și pentru anul 2006.

Prin urmare, argumentele contestatoarei cu privire la faptul ca pentru anul 2006, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale este prescris se constata a fi neintemeiate urmand a fi respinse.

Cu privire la afirmatiile contestatarei potrivit carora " *chiar daca sustinerile inspectorilor fiscali ar fi reale cu privire la data la care au inteles sa ma incadreze ca si platitoare de TVA, nu au tinut cont de faptul ca din acel moment , astfel cum am avut obligatia de plata a TVA-ului, asa aveam si dreptul de deducere a cheltuielilor cu TVA. Unele terenuri le-am dobandit cu TVA inclus in pret si nu mi s-a rambursat TVA-ul, mai mult nu mi s-a scazut acest TVA, desi obligatia de plata a TVA-ului as fi avut-o doar la adaosul comercial, nicidecum la valorile pe care le-au calculat inspectorii fiscali*", precizam:

Contestatoarea trebuia sa se inregistreze ca platitoare de TVA fie prin optiune asa cum prevede art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fie la data depasirii plafonului de scutire in baza prevederilor art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, data de la care era obligat sa conduca evidenta contabila , respectiv sa intocmeasca jurnal de vanzari si cumparari si sa colecteze si sa deduca TVA in baza documentelor justificative.

Persoana fizica inregistrata in scopuri de TVA are toate drepturile si obligatiile care decurg din legislatia referitoare la TVA, respectiv sa colecteze si sa plateasca TVA la buget dar si sa deduca TVA aferenta achizitiilor facute in baza documentelor justificative daca acestea sunt destinate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In cazul in care d-na **xxxx** a achizitionat bunurile imobile de la persoane impozabile din punct de vedere al TVA si detine documente justificative in acest sens poate sa isi exercite dreptul de deducere prin primul decont de TVA depus dupa inregistrarea in scop de TVA sau intr-un decont ulterior in conditiile art.145 -147 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, art.147.1 alin.(1), (2) si (3) prevad ca:

"ART. 147<sup>1</sup>

***Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă***

*(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.*

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

*(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere".*

Argumentul contestatoarei potrivit caruia " *De fapt, s-a calculat TVA in mod cu totul eronat pentru anul 2006, deoarece Codul fiscal s-a schimbat de la 01.01.2007 ( art.127 cu mentiunile de mai sus), astfel ca nu ar fi trebuit sa stabileasca de loc obligatii pe anul 2006. Nici macar momentul in care as fi devenit platitor de TVA nu se poate*

socoti de la 01.08.2006, astfel cum sustin inspectorii fiscali, ci dupa prima tranzactie din 2007, aceasta fiind in 07.06.2007. (...) momentul in care ar fi trebuit sa devin platitoare este data de 01.08.2007, dupa efectuarea primei tranzactii din anul 2007." " nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002 in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatoorii 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 necorporale.

Incepand cu 01.01.2007 armonizarea legislatiei nationale in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu acquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata a fost realizata in totalitate prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data aderarii.

Avand in vedere ca in anul 2006 nu opera nici o scutire pentru vanzarea imobilelor neutilizate in scop personal, ci vandute in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, d-na **xxxx** a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal de la data primei tranzactii ( 19.06.2006), avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a depasit plafonul de scutire, respectiv pana la data de 10.07.2006, si deci ar fi trebuit sa devina platitor de TVA incepand cu data de **01.08.2006** si nu asa cum sustine contestatoarea, la data de 01.08.2007.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare realizate de catre d-na **xxxx**, constand in vanzarea a 16 terenuri intravilane situate in municipiul, localitatile conform contractelor de vanzare cumparare existente la dosarul contestatiei, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la bugetul statului taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina d-nei **xxxx** TVA de plata in cota de 19% in valoare de lei asupra veniturilor in valoare de lei si TVA de plata in cota de 24% in valoare de lei asupra veniturilor in valoare de lei realizate din tranzactionarea a 16 terenuri intravilane, conform contractelor de vanzare- cumparare existente la dosarul contestatiei, pe perioada 2006-2010, fapt pentru care contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita de plata in suma totala de lei prin Decizia de impunere nr..

In ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii in suma de **lei** stabilite prin Decizia de impunere nr. , contestate de petenta, precizam:

Majorarile de intarziere in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 25.10.2006 pana la data de 30.06.2010 si au fost stabilite in conformitate cu prevederile art.120 alin.(1) si alin.(7) in vigoare pana la 01.07.2010 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala care dispune:

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

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

Dobanzile de intarziere in quantum de 0,05% /zi in suma de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010 conform art.I pct.10 alin.(1) si (7) din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala care prevad ca:

*" 10. Dobânzi*

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

*(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

Dobanzile de intarziere in quantum de 0,04%/zi in valoare de **lei** au fost calculate pentru perioada 01.10.2010 - 06.03.2012 conform art.I pct.2 din OUG nr.88/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003:

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

La calculul penalitatilor de intarziere in suma de **lei** ( lei X 15%), in drept sunt aplicabile prevederile art.II, pct.2 din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea O.G 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, care precizeaza :

**"ART. 120<sup>1</sup>\***

***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.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse".*

Obligatiile fiscale accesorii au fost calculate corect, conform prevederilor legale mentionate, astfel ca afirmatia contestatoarei conform careia " *majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere sunt calculate in mod cu totul eronat, nicicum nu rezulta sumele pe care le-au calculat inspectorii fiscali*" nu este intemeiata.

Intrucat prin prezenta decizie s-a respins ca neintemeiata contestatia formulata pentru suma de **lei** reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de **lei**, conform principiului "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

### **DECIDE**

Respingerea ca neintemeiate a contestatiei formulata de catre d-na **xxxx**, inregistrata la D.G.F.P. sub nr., pentru suma totala de lei, compusa din:

- **lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** reprezentand penalitati aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.