



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B

300081, Timișoara

Tel : +0256 499334

Fax :+0256 499332

e-mail:info.adm @dgfptmmfinante.ro

nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr.

privind contestația formulată de Dl. X
înregistrată la D.G.F.P a Jud.Arad sub nr./.....04.2013

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către petentul X cu adresa denumită „cerere” înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./01.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de

Dl. X

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./04.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./04.2013, a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr.xxx/2013 a D.G.F.P a Jud.Arad, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației.

Dl. X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. 1891/06.02.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr...../06.02.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin Decizia nr. xxxx/06.06.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de dl. X împotriva Deciziei de impunere nr. xxxx/02.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr. xxxxx/02.2013 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de xxxxxxxx lei reprezentând xxxxxxxx lei taxa pe valoarea

adăugată și xxxxxxxx lei accesorii aferente (majorări – xxxxx lei, dobânzi – xxxx lei, penalități – xxxxx lei) stabilite prin Decizia de impunere nr./.02.2013, ulterior pronunțării hotărârii preliminare de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene privitor la baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./.02.2013 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„La prezenta decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține pagini.

(...)

În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

Prezenta reprezintă titlu de creanță. ”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. 1890/06.02.2013, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr. /02.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de **xxxxxx lei** reprezentând 733.234 lei taxa pe valoarea adăugată și xxxxxxxx lei accesorii aferente (majorări – xxxxxx lei, dobânzi – xxxxxx lei, penalități – xxxxxx lei).

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Cererea de punere în executare a Sentinței civile nr. xxx pronunțată în ședința publică din 12.2013 de Curtea de Apel Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. /27.01.2014, este formulată prin avocat dr. xxxxxxxx, fiind depusă în original împuternicirea avocațială nr. din 02.2014, fiind îndeplinite dispozițiile art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. /06.02.2013, respectiv 20.03.2013.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. În contestația formulată petentul contestă obligațiile suplimentare de plată stabilite prin Decizia de impunere nr./06.02.2013, precum și Raportul de inspecție fiscală nr./06.02.2013 care a stat la baza emiterii acesteia, în susținerea contestației solicitând anularea actelor administrative atacate, motivele prezentate în cuprinsul contestației fiind următoarele:

A) Motive care vizează condiții de procedură

a) Lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală

- organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale privind comunicarea avizului de inspecție fiscală, în condițiile în care nu au adus la cunoștința petentului faptul că va face obiectul unei inspecții fiscale, precum și faptul că aceasta se va desfășura la sediul autorității fiscale, ignorând dispozițiile art. 101 coroborat cu art. 43 și art. 44 din Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile Ordinului ANAF nr. 1415/2009 privind inspecția fiscală la persoanele fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale;

- solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr./06.02.2013 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr./06.02.2013 urmare a faptului că autoritatea fiscală a derulat inspecția fiscală fără îndeplinirea procedurii de comunicare a Avizului de inspecție fiscală;

b) Lipsa acordului privind derularea inspecției fiscale la sediul autorității fiscale

- deși în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2012 se precizează că inspecția fiscală s-a derulat în intervalul 10.10.2012 – 06.02.2013 la sediul organelor de inspecție fiscală, „loc stabilit de comun acord cu contribuabilul”, date fiind precizările de la pct. a) în condițiile în care Avizul de inspecție fiscală nu a fost comunicat, rezultă că petentul, neavând cunoștința de derularea inspecției fiscale, nu putea anunța autoritatea fiscală „în scris și motivat” asupra faptului că nu deține un spațiu corespunzător pentru derularea inspecției fiscale;

- în considerarea prevederilor art. 103 Cod procedură fiscală care conține dispoziții imperative, acordul de desfășurare a inspecției la sediul autorității fiscale, procedural, ar fi trebuit să „se materializeze într-un înscris asumat de părți”, fapt care însă nu a fost respectat de organele fiscale și pe cale de consecință solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr./06.02.2013 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr./06.02.2013;

c) Nerespectarea prevederilor legale privind discuția finală

- organele fiscale au ignorat această cerință legală, încălcând dispozițiile Ordinului ANAF nr. 1415/2009 privind inspecția fiscală la persoanele fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale, cap. VI – „Discuția finală”;

- arată că procedura de comunicare a deciziei de impunere și a RIF-ului care fac obiectul contestației a fost viciată, invocând în susținerea afirmațiilor sale art. 44 Cod procedură fiscală și precizând totodată că „procedura comunicării actelor

administrative prin publicitate pe pagina de Internet a ANAF există, dar ea nu poate prevala celorlalte căi de comunicare a actelor administrative fiscale, respectiv: primirea sub semnătură, comunicarea prin poștă cu confirmare de primire.”, solicitând în consecință constatarea nulității absolute a actelor atacate;

d) Datele de emiterie și semnare a documentelor administrativ fiscale emise, precum și modalitatea de comunicare prin afișare

- cronologia actelor administrative emise de autoritatea fiscală pune sub semnul întrebării corectitudinea și legalitatea derulării inspecției fiscale, în sensul că deși atât RIF cât și Decizia de impunere contestate au fost întocmite în data de 06.02.2013, au fost avizate de către Directorul executiv adjunct doar în data de 07.02.2013, iar petentul a ridicat aceste acte doar la data de 20.03.2013 în urma consultării „sit-ului de INTERNET al ANAF-ului”

B) Referitor la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor care au făcut obiectul impunerii din punct de vedere al TVA

Referitor la aplicabilitatea art. 152 și art. 153 din Codul fiscal

- prin Contractul de vânzare cumpărare nr./04.2007 a fost vândut terenul compus din două parcele separate, înscrise în două Cărți funciare separate, respectiv o parcelă de **xxxx mp** și o parcelă de **xxxx mp**;

- petentul arată că tranzacția nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii, potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) Cod fiscal, în condițiile în care în ceea ce privește parcela de **xxxx mp** terenul „este acoperit de o platformă betonată lucru pe care l-am demonstrat cu o serie de documente de natură tehnică și legală, care demonstrează existența acestei construcții (platforma betonată) încă înainte de privatizarea SC OPTICA SA, prima deținătoare a imobilelor, inclusiv a terenului în suprafață de xxxx mp”, iar în ceea ce privește parcela de **xxxx mp** terenul formează „corp funciar unic cu imobilele industriale (construcții vechi), regimul fiscal fiind dat de regimul aplicat construcțiilor înscrise în aceeași carte funciară”, astfel că tranzacția realizată prin intermediul Contractului de vânzare cumpărare nr./24.04.2007, în opinia petentului nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii;

- susține că, nu este persoană impozabilă din pct. de vedere al art.127 din Codul Fiscal și că bunurile sale nu au făcut parte din patrimoniul afacerii ci din patrimoniul personal.

- totodata apreciază că nu a existat cadrul normativ care să permită obligarea sa la înregistrarea în scopuri de TVA și depunerea decontului de TVA, aratand că Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.106/2007 a intrat în vigoare abia la 01.01.2008, iar Normele Metodologice și mai târziu respectiv la data de 15.07.2008.

- prezintă punctul de vedere al Agenției Naționale de Administrare Fiscală astfel cum rezultă din „Nota” înregistrată sub nr......./.09.2009 – respectiv că, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de către persoane fizice, ar fi existat obligația plății contravalorii TVA.

- analizand textele de lege din conținutul cărora rezultă, în opinia petentului, modul de interpretare eronat al legii de către ANAF, acesta apreciază că, în raport de criteriile de identificare ale activităților economice, vânzarea de terenuri sau locuințe construite de o persoană fizică nu se încadrează de manieră clară în niciuna dintre cele 3 categorii, destul de limitate ca sferă de cuprindere.

In cuprinsul contestatiei este analizat art. 127 alin. (2) din Codul fiscal,
aratandu-se că:

- „nu există în prezent texte legale eficiente care să permită impozitarea cu TVA a vânzărilor de imobile de către persoanele fizice, achiziționate sau construite pe cont propriu.”;

- analizează interdependența Codului fiscal, Codului comercial și Codului civil în ceea ce privește vânzările de imobile din patrimoniul personal concluzionând „Codul fiscal nu include la Art. 127 vânzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activități economice și prin urmare nu există obligația expresă de a plăti TVA pentru astfel de vânzări”;

- precizează faptul că „între codul comercial, codul civil și cel fiscal dispozițiile codului fiscal se aplică în materie fiscală, dar precizarea din norme nu este la nivel egal de lege, ci interpretativ la nivelul normelor metodologice, caz în care se aplică regula ierarhiei actelor normative, norma metodologică neavând putere să modifice sau să adauge la textul comercial.”

Caracterul de continuitate asimilat din definierea caracterului de ocazional,
a fost determinat în opinia petentului de explicarea termenului de „continuitate” pentru vânzările de imobile, care nu este definit în mod expres de legiuitor rezultând astfel compararea altor norme legale referitoare la persoanele nestabilite în România, care au un caracter special, iar HG nr. 1840/2004 adaugă la norma 3(1) referitoare la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal astfel că „pentru anul 2005 vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reîncadrată pentru plata TVA.”

- mai mult, până la data de 13.03.2007 nu exista formular de înregistrare fiscală, astfel că obligația fiscală nu putea fi înregistrată fără formular înainte de 13.03.2007.

Referitor la ***incadrarea unei persoane fizice ca plătitor de TVA pentru vânzările de imobile din patrimoniul personal,*** petentul analizează distinct prevederile art. 127 coroborat cu art. 46 Cod fiscal raportat la art. 77¹ și următoarele din Codul fiscal concluzionând că „Tratamentul fiscal al impozitării veniturilor la tranzacțiile din patrimoniul personal guvernate de art. 77¹ capitolul VIII CF, comparat cu cel de impozitare a profitului din activități independente guvernate de art. 46 CF, ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art. 77² CF, care să reflecte reîncadrarea din patrimoniul personal în cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului în impozitarea profitului);

- în conformitate cu art. 77¹ din Codul fiscal nu este prevăzută obligativitatea reținerii TVA pentru persoane fizice, astfel că cererea de plată a TVA către bugetul de stat este „abuzivă și incorectă și retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care anterior nu era obligată la plata TVA”;

- arată că în cazul obligării persoanei fizice la plata TVA, aceasta ar trebui ca prin reîncadrare să beneficieze de regulile art. 77² Cod fiscal, notarul urmând a proceda la rectificarea actului notarial în sensul ca „vânzătorul să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător” în caz contrar statul îmbogățindu-se fără justă cauză.

În legatura cu *Directivă TVA*, respectiv Directivele nr. 77/388/CE și nr. 112/2006CE, petentul arată ca s-a dat dreptul statelor membre de a include în sfera TVA anumite operațiuni, astfel că „legiuitorul român, dacă ar fi dorit să cuprindă în sfera TVA și operațiunile ocazionale de livrare de clădiri, părți de clădiri și terenuri construibile, trebuia să includă în Titlul VI al Codului fiscal și aceste operațiuni, efectuate în mod ocazional.”

Despre *rolul activ al ANAF*, petentul arată ca acesta nu a fost exercitat prin îndrumare referitor la obligativitatea înregistrării sale în scopuri de TVA și a plății TVA

- precizează că, eliberarea unui certificat fiscal în această perioadă pe numele petentului nu evidențiază niciun fel de datorie către unitatea fiscală;

- petentul arată că are dreptul de deducere a TVA în conformitate cu art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, precizând că „în toată această perioadă am fost nevoit să suport costuri mult mai mari de plată în privința impozitelor.”

Ca urmare a tuturor obiecțiilor expuse în cuprinsul contestației petentul solicită constatarea nulității absolute a actelor administrative întocmite Decizia de impunere nr...../06.02.2013 și R.I.F nr...../06.02.2013.

Ulterior formulării contestației, petentul depune „Completare la contestație” înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.ad/20.05.2013 la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./23.05.2013 și reînregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./29.05.2013, în care a precizat faptul că își menține motivele de fapt și de drept din cuprinsul contestației formulate, atât în ceea ce privește aspectele de procedură, cât și cele de fond, referitor la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor privind vânzarea de terenuri realizată în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat de BNPA xxxxx sub nr./12.2007, care în anul 2007 era cel prevăzut de excepția de la lit. f) a alin. (2) al art. 141 Cod fiscal, arătând și faptul că organele de inspecție fiscală, cu ocazia controlului efectuat, nu au stabilit starea de fapt fiscală, respectiv prin „examinarea obiectivă a stării de fapt în baza tuturor circumstanțelor edificatoare ale fiecărui caz”, conform prevederilor la art. 6 și art. 7 din Codul de procedură fiscală.

Procedează totodată la analizarea contractelor de vânzare – cumpărare autentificate sub nr./31.10.2007, respectiv nr./21.11.2007, concluzionând că „este evident faptul că nu am avut dreptul de a deduce TVA și nici nu aș fi putut exercita acest drept, tocmai datorită faptului că dreptul de deducere, potrivit

prevederilor lit. a) a alin. (1) a art. 145 Cod fiscal, aplicabile în anul 2007 ar fi putut să "ia naștere la momentul exigibilității taxei", astfel cum este prevăzut la art. 134, art. 134¹ și art. 134² Cod fiscal.", fiind evident faptul că persoanele de la care au fost achiziționate terenurile nu reprezintă persoane impozabile din punct de vedere al TVA.

Petentul, în susținerea afirmațiilor sale, invocă punctul de vedere al Direcției de Legislație în Domeniul TVA exprimat în adresa nr. /24.09.2012 pe care-l consideră incident în cauza dedusă judecătii, precizând că a dobândit terenurile prin achiziție de la persoane fizice neînregistrate în scopuri de TVA, motiv pentru care nu a intervenit faptul generator și nici exigibilitatea taxei datorită faptului că persoanele fizice de la care au fost achiziționate terenurile nu erau înregistrate în scopuri de TVA.

Cu adresa nr. /ad/27.05.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis „Completare la contestație” înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. /23.05.2013, împreună cu documentele anexate, adresă înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. /29.05.2013, în care a precizat că susținerile depuse în completarea la contestație „nu modifică fondul contestației depusă inițial, asupra căreia ne-am exprimat punctul de vedere, în referatul cu propuneri de soluționare a acesteia.”

II. În Raportul de inspecție fiscală nr. /06.02.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. /06.02.2013 contestată, organele de control au constatat că în perioada verificată 01.01.2007 – 30.06.2012 petentul împreună cu fratele său a efectuat un număr de 6 tranzacții, respectiv 5 operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și 1 tranzacție nescutită.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2007, cât și în anul 2012, persoana fizică X a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că începând cu data de 24.04.2007, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr. /24.04.2007 pentru prețul de xxxx EURO (reprezentând cota de 1 din prețul de tranzacție) echivalentul a 2.270.724 lei, petentul X a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Conform Codului Fiscal, persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, au obligația

înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) lit. b din H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare dat în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului debitul în sumă de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petentul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate accesoriile conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă de xxxxx lei.

Prin Decizia de impunere nr...../06.02.2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina D-lui X obligații fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente în sumă totală de xxxxxxxx lei.

Decizia de impunere nr. /06.02.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. /06.02.2013 a fost contestată de către petent prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. 4929/03.04.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. 19909/09.04.2013.

Cu adresa nr. 19909/24.04.2013, D.G.F.P. a județului Arad a solicitat D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara, în temeiul dispozițiilor din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, în temeiul art. 6 coroborat cu art. 213 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală și în considerarea faptului că Raportul de inspecție fiscală nr. /06.02.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. /02.02.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, contestată, a ținut seama de starea de fapt constatată în Procesul verbal nr. /21.09.2012 emis de D.G.F.P. Timiș, contestat de petent în condițiile legii, comunicarea fotocopiei deciziei de soluționare a contestației formulată de X împotriva Procesului verbal nr. /21.09.2012, contestație înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. /15.11.2012, transmisă D.G.F.P. a jud. Timiș conform art. 207 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara a răspuns cu adresa nr. /09.05.2013, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. /05.2013, comunicând în fotocopie Decizia nr. xx/25.04.2013 privind soluționarea contestației formulată de domnul X înregistrată la D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr. 54090/14.11.2012 în care s-a decis respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de petent împotriva Procesului verbal nr. /21.09.2012 emis de D.G.F.P. a jud. Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1.

Referitor la solicitarea petentului de anulare totală a actelor administrative atacate, acestea fiind, în opinia sa, lovite de nulitate absolută, se rețin următoarele:

În fapt, prin contestația formulată petentul solicită constatarea nulității absolute pe motivul că inspecția fiscală a fost efectuată în lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală, inspecția fiscală s-a desfășurat fără acordul petentului ca acesta să se desfășoare la sediul autorității fiscale, fără respectarea prevederilor legale privind discuția fiscală și respectiv datele de emisie și semnare a documentelor emise de organul fiscal nu sunt corelate, fiind încălcate prevederile art. 44 alin. (2), art. 101 alin. (3), art. 102 alin. (1) lit. b), art. 103 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:
„ART. 9

Dreptul de a fi ascultat

(...)

(2) *Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

a) *întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

(...)

d) *urmează să se ia măsuri de executare silită.*

ART. 43.

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisă.*

(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, după caz;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept;*

g) *numele și semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *stampila organului fiscal emitent;*

i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

i) *mențiuni privind audierea contribuabilului".*

ART. 46.

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele

si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(...)

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(...)

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;
- b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;
- c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;
- d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

ART. 103

Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale.

(2) Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.

(...)

ART. 106

(1) Contribuabilul are obligația sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspecției fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

În primul rând, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului

administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emitere a actului, aceasta nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale "se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor".

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală pe care petentul o denunță nu constituie un motiv care să determine anulabilitatea Deciziei de impunere nr./06.02.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./06.02.2013, în condițiile în care inspecția fiscală a fost efectuată în urma includerii acesteia în programul de activitate aprobat pentru luna februarie 2013 ca urmare a adresei nr./21.09.2012, transmisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. a județului Timiș, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./04.10.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./05.10.2012, cu privire la propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale la persoana fizică X, fapt care rezultă din fila 1 a raportului de inspecție fiscală cap. I pct. 1, situație în care emiterea avizului de inspecție fiscală nu a mai fost necesară conform art. 102 alin.

(4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, republicată.

În ceea ce privește solicitarea petentului de constatare a nulității absolute a actelor administrative emise urmare a „lipsei acordului privind derularea inspecției fiscale la sediul autorității fiscale”, arătăm că în condițiile în care, așa cum s-a arătat în motivarea expusă la paragraful precedent referitor la starea de fapt constatată urmare căreia emiterea avizului de inspecție fiscală nu a mai fost necesară conform art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, rezultă că în mod legal inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul organelor de inspecție fiscală.

De altfel, buna credință a organelor fiscale nu poate fi pusă la îndoială în condițiile în care, așa cum rezultă din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr./08.04.2013, organele de inspecție fiscală au inițiat procedura de includere în programul de activitate la data de 10.10.2012, dată la care s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului situat în Arad, Str. nr..... ap....., jud. Arad, în vederea efectuării unui control inopinat și înștiințării acestuia că urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale. În urma deplasării contribuabilul nu a fost găsit la domiciliul fiscal, astfel că a fost emisă Invitația nr./10.10.2012 prin care petentul a fost invitat la sediul AIF Arad pentru data de 22.10.2012, conform art. 50 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare; invitația a fost transmisă prin poștă, cu confirmare de primire, fiind returnată cu motivația „destinatar necunoscut”.

Totodată din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că petentul cunoștea faptul că urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale încă de la încheierea controlului inopinat efectuat de organele de control din cadrul AIF Timiș finalizat prin emiterea Procesului verbal nr./21.09.2012, împotriva căruia petentul a formulat contestația înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./15.11.2012, transmisă D.G.F.P. a jud. Timiș conform art. 207 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, contestație soluționată de D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara prin Decizia nr. xx/25.04.2013 privind soluționarea contestației formulate de domnul X înregistrată la D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr./14.11.2012 în care s-a dispus respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de petent împotriva Procesului verbal nr./21.09.2012 emis de D.G.F.P. a jud. Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1.

În ceea ce privește invocarea de către petent a faptului că nu i s-a dat posibilitatea exprimării punctului de vedere în discuția finală care are caracter imperativ în procedura desfășurării inspecției fiscale, susținerile sale din contestația formulată nu sunt susceptibile a determina anularea actelor administrative atacate, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 9 alin. (2) lit. a) și d) din Codul de procedură fiscală, republicat, care precizează:

„Dreptul de a fi ascultat

(...)

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) *întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

(...)

d) *urmează să se ia măsuri de executare silită.”*

În ceea ce privește necorelarea dintre datele de emitere și semnare a documentelor administrativ fiscale emise, precum și a modalității de afișare, învederăm că această situație nu se încadrează în limitele articolului 46 din Codul de procedură fiscală, republicat, unde sunt precizate în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută.

Sintetizând cele arătate referitor la susținerile petentului privind condițiile de procedură ce reglementează inspecția fiscală raportat la art. 46 din Codul de procedură fiscală, republicat coroborat cu art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă, rezultă că nu pot atrage nulitatea actului de impunere, câtă vreme obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabililor în urma unei inspecții fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligația constituțională să contribuie, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, fără ca o atare contribuție să fie considerată ca o vătămare a drepturilor și intereselor lor legitime.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de părți și prevederile actelor normative în vigoare, precum și Sentința civilă nr. xxx pronunțată în ședința publică din 16.12.2013 de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr...../59/2013 – 10.10.2013, definitivă, se reține că Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în anul 2007-2012 constând în vânzări de terenuri, domnul X datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente în sumă totală de xxxxxx lei, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 01.01.2007 – 30.06.2012, Dl. X împreună cu fratele său a efectuat un număr de 6 (șase) operațiuni privind transferul dreptului de proprietate din patrimoniul personal, a unor imobile deținute în comun cu fratele său în cote indivize de 1 evidențiate în contractele de vânzare cumpărare autentificate la notari publici din care cinci operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și o tranzacție impozabilă.

Astfel, atât în anul 2007, cât și în anul 2012, persoana fizică X a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea unor imobile pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140

alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Începând cu data de 24.04.2007, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr./24.04.2007 pentru prețul de xxxxxx EURO (reprezentând cota de 1 din prețul de tranzacție) echivalentul a xxxxx lei, petentul X a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Deoarece petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, s-a procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.126

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus citat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din

condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

„(1) 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.”

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în 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.”*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„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.”*

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„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. [...]”

iar, la alin.(2)-alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“3. (2) [...], persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate

personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

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

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125^A1 alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la alin.(1), în forma în vigoare în anul 2007:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile

prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”,

iar la alin.(6), în vigoare începând cu 01.01.2007:

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au atins sau au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

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

Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care se constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în

scopuri de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, se va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din actul normativ mai sus citat , în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

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

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

Prevederi similare sunt stipulate la pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și începând cu data de 01.01.2010.

Astfel, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

„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;

2. construcție înseamnă orice structură fixat în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată 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. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art.137

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

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

Din textul de lege enunțat se reține că, pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartidă obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, este aplicabilă cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările: *„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”*

coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicitat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, respectiv începând cu 01.01.2007, prevede:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct

către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...];”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

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

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

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

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr...../06.02.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2007 - 30.06.2012, persoana fizică X a efectuat tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în comun cu fratele său în cote indivize de 1 evidențiate în

contractele de vânzare - cumpărare autentificate la notarii publici și prezentate detaliat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, respectiv cinci tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi precum și un teren construibil situat în intravilanul localității Timișoara, în valoare totală de xxxxx lei (suma aferentă cotei de 1 ce-i revine petentului).

Din cele 6 (șase) tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi precum terenuri situate în intravilanul localității Timișoara, în valoare totală de xxxx lei (suma aferentă cotei de 1 ce-i revine petentului), o tranzacție imobiliară având ca obiect teren construibil în sumă totală de xxxxx lei reprezintă operațiune taxabilă, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012 de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a unui număr de 6 proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu fratele său Z, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2007.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu terenuri, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada verificată de către contestatar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../06.02.2013, se reține că *persoana impozabilă X*, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri, a depășit la data de 24.04.2007 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.05.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007, care stipulează:

“66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”.

Totodată, având în vedere natura bunurilor tranzacționate de *persoana impozabilă X*, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi sunt *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții*, în timp ce operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacția imobiliară consemnată în contractul de vânzare - cumpărare nr...../19.12.2007 constând în vânzarea unui teren intravilan situat în localitatea Timișoara în suprafață de xxxxxx mp este o *operațiune taxabilă, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140* din același act normativ și, deci, pentru care *persoana impozabilă* avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acesteia.

Deoarece în data de 24.04.2007, Dl. X împreună cu fratele său a încheiat contractul de vânzare – cumpărare nr...../24.04.2007 în valoare totală de xxxxx lei având ca obiect vânzarea a doua terenuri în suprafață de xxx mp, respectiv de xxxxxx mp aferente unor construcții industriale, acesta a depășit plafonul de scutire TVA la data de 24.04.2007, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.06.2007.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă din data de 01.06.2007, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000 Euro, începând cu această dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, prin aplicarea cotei standard, asupra bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de persoana fizică X din vânzarea de terenuri construibile, potrivit art.137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxxxxx lei la o bază impozabilă în sumă de xxxxxx lei.

Referitor la Hotărârea din 07.11.2013 a C.J.U.E în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, având ca obiect cereri de Decizie preliminară formulate în

temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție prin deciziile din 15 martie 2012, primate de Curte la 22 mai 2012, în procedurile xxx împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12) și xxxx împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș(C-250/12), invederăm că organele de inspecție fiscală, urmare controlului efectuat, au ținut seama de dispozițiile exprese ale Deciziei 2/2011 conform art.4 din Codul de procedura fiscală coroborat cu art.6 din Codul Fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de xxxxxxxx lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile, efectuate în perioada 2007 - 2012, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

În ceea ce privește argumentul petentului conform căruia în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că terenul în suprafață de xxx mp tranferat în baza contractului de vânzare – cumpărare nr...../24.04.2007 reprezintă teren construibil în sensul prevederilor art. 141 alin.2 lit.f CF, și că vânzarea realizată prin intermediul contractului de vânzare – cumpărare nr...../24.04.2007 nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii, potrivit prevederilor art. 141 alin.2 lit.f Cod fiscal și pe cale de consecință nu se impune înregistrarea sa în scopuri de TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, așa cum se reține din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr...../06.02.2013, în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată, aferente anului 2007, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere tranzacția efectuată în baza contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr...../24.04.2007, considerată operațiune scutită din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, din analiza documentelor existente la

dosarul cauzei rezultand că organele de control au făcut aplicațiunea normelor legale în domeniul fiscal aplicabile, respectiv prevederile art. 152 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, venitul realizat de petent prin contractul cu nr./24.0.2007 aferent vânzării terenului industrial cu construcții fiind luat în considerare doar la determinarea plafonului de scutire respectiv a cifrei de afaceri care servește drept referință la determinarea acestui plafon, persoana fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devenind persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

În ceea ce privește susținerile contestatarului referitoare la *lipsa calității sale de persoană impozabilă și a calității sale de „comerciant”* invederăm că, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate în cuprinsul prezentei decizii, respectiv la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile - persoană impozabilă reprezintă persoana fizică capabilă să desfășoare, de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități – și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare ale art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în forma în vigoare atât anterioară anului 2010 (pct.3 alin.(1)) cât și după (pct.3 alin.(2) și alin.(3)), sunt stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatarul nu face dovada că le-a respectat.

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel că *exploatarea* bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform căroră:

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

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare – cumparare a terenurilor

Trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vânzare a acestora, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică cumpără și vinde succesiv bunuri imobiliare și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare din patrimoniul personal.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr./06.02.2013, în perioada 01.01.2007 - 30.06.2012, domnul X a realizat 6 (șase) tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi în valoare totală de xxxxxx lei.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „**activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice**” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007 - 2012 de către contestatar, respectiv tranzacționarea unui număr de 6 terenuri, rezulta că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca prima obligație declararea începerii activității ca persoane impozabile.

În ceea ce privește afirmația petentului potrivit căreia *bunurile vândute nu au făcut parte din patrimoniul afacerii ci din patrimoniul personal* astfel că nu avea obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pentru a nu intra în sfera de aplicare a TVA, chiar dacă bunurile au fost proprietate personală, persoana fizică X trebuia să facă dovada că a utilizat în scop personal bunurile tranzacționate. Or, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în speță persoana fizică X nu face dovada că a utilizat în scop personal imobilele anterior înstrăinării.

Referitor la susținerile petentului din contestația formulată, în ceea ce privește rolul activ al ANAF, s-au reținut următoarele:

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, nimeni nu poate invoca în apărarea sa necunoașterea legii, în cazul de față obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a petentului în situația în care a obținut venituri din activități economice de livrări de bunuri cu caracter de continuitate este stipulată în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Primul efect al intrării în vigoare a unui act normativ constă în faptul că dispozițiile sale devin general obligatorii pentru destinatarii săi, iar al doilea efect al intrării în vigoare, subsecvent și distinct de obligativitate, este opozabilitatea normelor în cauză, constând în faptul că acestea au capacitatea, sunt susceptibile de a produce destinatariilor efectul juridic prevăzut în conținutul lor. Corelativ, destinatarii legii nu pot invoca necunoașterea legii pentru a se sustrage rigorilor sale în cazul în care nu respectă comandamentul cuprins în dispozițiile sale. Opozabilitatea are deci și ea caracter general, netrebuind confundată cu aplicarea efectivă a legii, cu producerea propriu-zisă, concretă a efectelor juridice, în virtutea principiului de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*.

În legătură cu susținerile petentului în ceea ce privește “obligativitatea înregistrării automate de către ANAF a celor pe care îi consideră plătitori de TVA conform art. 78 CPF ” precizăm că, rolul activ al organelor fiscale este definit de art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 7

Rolul activ

(1) *Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(...)

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”*

Referitor la pretențiile petentului cu privire la *dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, invederam următoarele:*

Având în vedere ca **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adăugată**, respectiv înregistrata în scopuri de TVA, are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice și având în vedere faptul că persoana fizică X, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-a înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind condiția *sine qua non* pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, contribuabilii sunt decăzuți din drepturile conferite de aceasta, privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoane impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, până la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. Începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construibile.

Astfel, vânzările de construcții noi sau parti ale acestora și terenurile construibile, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu precizarea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori **ar** fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri realizate în anul 2007 de contribuabili sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceștia având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, deoarece printr-o interpretare *per a contrario* prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică, în condițiile în care persoanele fizice în anul 2007, **nu au avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** pentru

achiziția de terenuri, **nefiind înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugată.**

Mai mult, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către contestatar a obligației de a se înregistra ca platitori de taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, pretențiile petentului cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, chiar dacă aceasta deține documentele de justificare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv facturi, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită prin decontul de TVA, care se depune, potrivit prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, la organele fiscale competente de către persoanele înregistrate conform art.153 din același act normativ, respectiv persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, iar petentul nu a respectat aceste prevederi legale.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia este nelegală încadrarea în a doua teză a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, ținând cont de toate dispozițiile legale enunțate în cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a reglementat categoriile de persoane impozabile și activitatea economică din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatarul nu face dovada că le-a respectat.

De altfel, se reține că normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **nu** adaugă la lege, ci vin să expliciteze textul legii, contrar susținerilor contestatarului.

Referitor la criticile aduse cu privire la încălcarea unor principii generale de drept:

În ceea ce privește nelegalitatea dispozițiilor Codului fiscal, se reține că Titlul VI Cod fiscal "Taxa pe valoarea adăugată" reprezintă transpunerea Directivei europene a 6 a, aspect precizat inclusiv în cuprinsul Codului fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007 :

„ Art. 1251. - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. Directiva a 6-a este Directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 145 din 13 iunie 1977, cu modificările și completările ulterioare. ”

Punctul 11 a fost modificat prin punctul 33. din Ordonanță de urgență nr. 106/2007 începând cu 01.01.2008:

„ **Art. 1251.** - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. Directiva 112 este Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare. Referirile din facturile transmise de furnizori/prestatori din alte state membre la articolele din Directiva a 6-a, respectiv Directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 145 din 3 iunie 1977, vor fi considerate referiri la articolele corespunzătoare din Directiva 112, conform tabelului de corelări din anexa XII la această directiva. ”

Referitor la invocarea dispozițiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în legătură cu impozitul pe venit:

Se retine ca in ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată si impozitul pe venit, **exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interferează.** Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in timp ce taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din același act normativ.

In mod eronat contestatarul invoca în susținerea contestației prevederi legale referitoare la impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, confundând tratamentul fiscal aplicabil in cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil in cazul taxei pe valoarea adăugată aferenta livrării de terenuri.

De altfel, prevederile art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera la **impozitul pe venitul** din transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții si **nu exclud obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal.**

Referitor la opinia petentului că până la data de 01.01.2008 nu a existat cadru normativ care sa permita înregistrarea sa ca persoană impozabilă, neexistând norme care să expliciteze situațiile:

Aceasta afirmație nu poate fi reținută în solutionarea favorabilă a cauzei, pe motivul că, ca orice activitate economica supusa taxării este reglementată de legislația româneasca încă de la implementarea sistemului TVA.

Astfel, în perioada iunie 2002 (data intrării în vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată) - 31.12.2006, orice operațiuni de livrare a bunurilor imobile efectuate de către persoane impozabile, erau operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată. În aceste condiții persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și să plătească TVA.

Începând cu data de 01.01.2007 (data aderării României la Uniunea Europeană), Codul fiscal a suferit o serie de modificări în ceea ce privește regimul juridic al acestor operațiuni, livrarea de construcții și terenuri fiind scutită de la plata TVA, excepție făcând livrarea de construcții noi și de terenuri construibile (art. 141 alin. 2 lit f din Codul fiscal).

Trebuie precizat faptul că, încă de la apariția Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adăugată (în vigoare de la data de 01.06.2002), și până la publicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare de la data de 01.01.2004), legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ în ceea ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Aceste elemente fiind importante în analiza regimului fiscal al TVA în cadrul tranzacțiilor imobiliare efectuate de către persoanele fizice.

Așadar, legiuitorul a definit persoana impozabilă ca fiind orice persoană care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. În ceea ce privește activitățile economice, acestea cuprind printre altele și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice **realizează activitate economică**, în sensul TVA, în cazul construirii de bunuri imobile, în vederea vânzării (încă de la momentul angajării costurilor și/sau efectuării investițiilor pregătitoare), precum și în cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții în scopul vânzării. Livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate numai dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic (pct. 3 alin. 5 din normele metodologice dat în aplicarea normelor art. 127 din Codul fiscal). Or, în speță, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în perioada 2007 - 2012, contribuabilul a încheiat un număr de **6 contracte de vânzare-cumpărare de terenuri**.

Prin urmare, statul, prin organele sale fiscale, este îndreptățit să solicite contribuabilului plata TVA aferentă veniturilor cu caracter de continuitate obținute din vânzarea terenuri (construibile), în interiorul termenului legal de prescripție, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

Referitor la susținerile petentului cu privire la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor de vânzare terenuri derulate în cursul anului 2007, respectiv a excepției prevăzute de lit.f a alineatului 2 a art. 141 Cod fiscal, așa cum au fost prezentate în completarea la contestație, înregistrată la D.G.F.P a Jud.Arăd sub nr.

...../ad/20.05.2013 si la A.I.F sub nr...../23.05.2013, invederăm că acestea nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei din urmatoarele motive:

Incepând cu **1 ianuarie 2007** armonizarea legislatiei nationale in domeniul TVA respectiv Legea nr 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul tva , respectiv Directiva 112/ 2006/ CEE privind sistemul comun al tva a fost realizata in totalitate prin Legea 343/ 2006 in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului Fiscal prin Legea 343/ 2006 cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de tva a livrării efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Aceeași lege a prevăzut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca aceasta 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.

De la **1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2006**, persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

In cursul anului 2007, asa cum s-a precizat mai sus, art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal dispune ca scutirea de TVA nu se aplica pentru persoanele care livreaza cladiri noi sau terenuri construibile in situatia in care au dedus tva sau ar fi avut dreptul sa deduca tva pentru operatiunile respective.

Din coroborarea textelor de lege, rezulta ca persoana, inclusiv persoana fizica, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabila, deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei, chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA.

Pretenția petentului ca organul competent in soluționarea contestației să ia în considerare la soluționarea acesteia adresa nr...../24.09.2012 emisă de către Direcția de Legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice către SC P SRL, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că modul de interpretare al normelor legale conținut de aceasta ar determina acordarea unui tratament fiscal preferențial în legătură cu TVA, contribuabililor persoane fizice, numai pentru anul 2007, cu consecința încălcării art. 56 din Constituția României și ignorând dispozițiile normelor legale speciale din cuprinsul Codului fiscal și al Deciziei nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, ambele publicate în Monitorul Oficial al României și producând efecte *erga omnes* , spre deosebire de adresa nr...../24.09.2012.

În considerarea principiului egalității de tratament a tuturor contribuabililor în așezarea impozitelor si taxelor, consacrat de Constituția României, acordarea de către organele autorității fiscale a unui tratament fiscal de scutire de TVA acestui contribuabil, ar aduce atingere acestui principiu, in sensul ca aceasta persoana

fizica a efectuat activitate economica, din momentul in care a semnat contractul de vânzare cumpărare al imobilelor în calitate de vânzător.

Referitor la majorările/dobânzile de întârziere în sumă de xxxx lei și penalitățile în sumă de xxxxx lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de Impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. xxxxx/06.02.2013, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de xxxx lei, calculate în sarcina petentului, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art.125¹ pct.18, art. 126, art. 127 art. 128, art. 137, art. 140, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23, pct.62 alin.(2) lit. a), pct.66 alin.(1) lit.c) pct.66 alin.(1) lit.c), pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, Decizia nr.2/2011, privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit. a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art. 213, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr.

, se

DECIDE

- respingerea contestației, ca inadmisibilă, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./06.02.2013 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad;

- respingerea contestației, ca neîntemeiată, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr./06.02.2013, pentru suma totală de xxxxxxx lei, reprezentând:

- xxxxxx lei – taxa pe valoarea adăugată;
- xxxxxx lei – majorări de întârziere;
- xxxxxx lei – dobânzi de întârziere;

- xxxxxx lei – penalități de întârziere.
- prezenta decizie se comunica la:

- DI.
- AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.