

DECIZIA nr. 450 din 2012 privind solutionarea
contestatiei formulata de doamna **X**
cu domiciliul in str. ..., Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector .. cu privire la contestatia formulata de doamna **X** formulata prin avocat in baza imputernicirii nr. .. inregistrata la registratura D.G.F.P.-Ilfov sub nr. ..., cu **domiciliul ales la sediul Cabinetului de avocat Y din Bucuresti, ...**

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **09.05.2012** si inregistrata la D.G.F.P.- Ilfov sub nr. ..., il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., comunicata in data de **18.04.2012**, prin care au fost stabilite obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Ilfov au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., prin care au stabilit in sarcina doamnei X obligatii de plata in suma totala de .. lei, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

II. Prin contestatia formulata doamna X solicita anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. .., invocand in sustinere urmatoarele considerente:

1. Dispozitiile legale in materie de TVA incidente in cauza, au fost interpretate si aplicate eronat, avand in vedere urmatoarele :

- in forma initiala Codul fiscal nu prevedea ca veniturile din tranzactii imobiliare intra in sfera de aplicare a TVA pana la data de 01.01.2007 cand a suferit modificari prin introducerea de referiri la tranzactiile imobiliare;

- pana la 31.12.2007 Codul fiscal prevedea ca fiind scutite de TVA livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren, cu exceptia livrarii unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca persoana impozabila nu si-a exercitat sau nu ar fi avut dreptul sa isi exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei.

In acest context, considera faptul ca nu datoreaza TVA in conditiile in care, pe de o parte nu a exercitat dreptul de deducere a TVA, pentru tranzactiile imobiliare de pana la data de 31.12.2007, pana la 31.12.2006 nu este dispozitie in Codul fiscal, iar in perioada 01.01.2007-31.12.2007 aceste operatiuni sunt scutite de TVA;

- incepand cu 01.01.2008 pentru a plati TVA trebuiau indeplinite cele 4 conditii cumulative prevazute de art.126 alin.1 si 2 din Codul fiscal, neindeplinirea uneia dintre ele atragand pe cale de consecinta excluderea acesteia de la taxare;

- pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006, operatiunea trebuie sa fie realizata de o persoana impozabila, facandu-se trimitere la art.127 alin.1 din Codul fiscal, care arata ca este persoana impozabila aceea care desfasoara in mod independent activitati economice;

- pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, se completeaza conditia cu cerinta ca persoana impozabila sa actioneze ca atare, astfel legiuitorul impune ca persoana care desfasoara operatiunea sa se manifeste de o maniera independenta in exercitarea acestei operatiuni, definind activitatea independenta atat la art.7 alin.4 din Codul fiscal cat si in Normele metodologice;

- considera ca nu avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA de la data de 01.01.2007 intrucat, organele fiscale erau in masura sa stabileasca daca la o anumita data o persoana era impozabila sub aspectul TVA sau nu, avand in vedere prevederile art.153 alin.7 din Codul fiscal unde se impune ca organele fiscale competente sa faca inregistrari din oficiu a celor pe care ii considera platitori de TVA;

- tranzactiile imobiliare nu sunt activitati productive, nici de comert sau de prestari servicii, operatiunile cu bunuri fiind considerate ca fiind civile de Codul comercial, care stabileste si faptul ca nu orice persoana fizica este comerciant;

- persoanele fizice desfasoara cu titlu de regula generala, activitati de natura civila, iar in lipsa unei prevederi exprese care sa stabileasca contrariul, aprecierea/calificarea unei activitati ca fiind comerciala are un vadiu caracter nelegal;

- doctrina de drept comercial a stabilit faptul ca persoanele fizice au calitatea de comerciant daca savarsesc fapte de comert cu caracter profesional, prin urmare sunt comercianti doar persoanele fizice care savarsesc fapte de comert ca o ocupatie sau indeletnicere permanenta. Tranzactiile imobiliare ale persoanelor fizice nu pot fi considerate o exploatare a bunurilor corporale sau necorporale.

- pana la data de 31.12.2006 normele metodologice prevedeau expres ca nu au caracter de continuitate operatiunile de vanzare a locuintelor proprietate personala, fara a face vreo distinctie;

- in perioada 01.01.2007-31.12.2009 textul de lege a incercat aparent o clarificare a notiunii de continuitate, dar nu rezolva in mod cert clarificarea notiunii de exploatare a bunurilor;

- faptul ca a realizat vanzarea aceleiasi suprafete de teren, dar pe parcele, nu confera acestei actiuni caracterul de continuitate asa cum sustine raportul de inspectie fiscala;

- din RIF reiese ca organele fiscale nu au calculat TVA pentru imobilele situate in Bucuresti, .., in .., judetul Ilfov, in schimb au calculat TVA pentru imobilul situat in ... judetul Ilfov, considerand ca desi domiciliul stabil a fost la aceasta adresa, datorita unor erori de redactare in acte, in loc de str. .. a fost trecut str ... Contestatara sustine ca TVA calculata pentru acest imobil este nelegala si abuziva. Aceeasi situatie este si pentru imobilul situat in comuna Mogosoia, numar cadastral .., mentionat la pozitia .. din RIF anul 2006;

2. Cu privire la incalcarea principiului neretroactivitatii, contestatara sustine ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice au devenit impozabile de la 01.01.2010, odata cu introducerea dispozitiilor art. 127 alin.2¹ din Codul fiscal, ca urmare nu pot fi aplicate retroactiv aceste dispozitii.

Contestatara mentioneaza ca aplicarea coroborata a principiului neretroactivitatii si a celui privind certitudinea impunerii, conduce la concluzia ca legislatia fiscala anterioara datei de 01.01.2010 nu conferea elemente suficiente pentru a putea califica si incadra activitatea desfasurata de o persoana fizica in categoria activitatilor impozabile in scop de TVA.

Prin interpretarea recenta, se incalca principiul previzibilitatii legii fata de faptul ca nu a existat in mod expres o interpretare clara, explicita a legii in sensul ca persoanele fizice care nu desfasoara activitati economice independente datoreaza TVA pentru tranzactii imobiliare.

De asemenea, aceasta interpretare a legii incalca principiul neutralitatii TVA, in decizia de impunere neindicandu-se deducerea TVA la tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal, pentru care art.77¹ prevede norme speciale si obligatia organului fiscal de a folosi expertiza in calculul impozitului pe venit, indiferent daca i se depun sau nu acte justificative.

Contestatara sustine ca organul fiscal are obligatia de a folosi expertizele Camerei Notarilor si la calculul TVA, iar expertizele ar trebui sa calculeze valoarea imobilului inclusiv cu TVA, iar organul fiscal sa deduca valoarea acestui TVA, invocand in acest sens art.7 alin.2 si art.65 alin.1 si 2 din OG nr.92/2003.

3. Contestara precizeaza ca pentru terenurile vandute in anii 2005, 2006, 2007, organele de inspectie fiscala au calculat TVA la intreaga suprafata de

teren vanduta considrand in mod eronat terenurile ca avand destinatia de teren intravilan agricol, in conditiile in care aceasta destinatie era atribuita doar unei suprafete de pana la maxim 20% din suprafata totala.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA colectata in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2005-2009, constand in vanzari de terenuri agricole si terenuri construibile, persoana fizica X datoreaza TVA, in conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Ilfov au verificat persoana fizica X pentru tranzactiile imobiliare realizate in perioada 01.01.2005 - 31.12.2009. Organele de inspectie fiscala au constatat din verificarea efectuata pe baza documentelor puse la dispozitie de catre persoana fizica Xa celor transmise de birourile notarilor publici unde au fost perfectate contractele de vanzare-cumparare si a Declaratiilor informative 208 privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal depuse de birourile notariale, faptul ca in perioada 2005-2009 persoana fizica X a incheiat un numar de 64 contracte de vanzare-cumparare terenuri si imobile.

Din cele 64 contracte de vânzare-cumparare, un numar de 8 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane agricole, libere de constructii, 13 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane agricole, 20 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane libere de constructii/curti-constructii, 5 contracte au avut ca obiect terenuri intravilane si 2 contracte au avut ca obiect terenuri + constructie.

Pentru anul 2007, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata s-a tinut cont numai de suprafetele de teren intravilan care au fost scoase din circuitul agricol.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2005-2009 persoana fizica X a derulat o activitate continua cu caracter comercial prin obtinerea de venituri din vanzari de terenuri intravilan agricole, terenuri intravilan construibile, teren + constructii, cumpararea de terenuri în scopul vânzarii acestora pentru obtinerea de venituri, devenind astfel persoana impozabila în scopuri de TVA conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a realizat tranzactiile imobiliare in calitate de persoana impozabila si a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei in luna aprilie 2005, avand obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA in regim normal pana la data de 10.05.2005, sa plateasca TVA incepand cu luna iunie 2005 si sa colecteze TVA pentru tranzactiile realizate dupa aceasta data cu cota normala de TVA de 19%.

In consecinta, prin decizia de impunere nr. ... au stabilit in sarcina contribuabilei o diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei, din care: .. lei pentru perioada iunie - decembrie 2005, .. lei pentru anul 2006, .. lei pentru perioada ianuarie - iunie 2007.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

"Art. 126. - (1) ***In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugat se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:***

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizat de o persoana impozabila, astfel cum este definit la art. 127 alin. (1);

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)."

Incepand cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art.127 alin. (1) din Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezultate din una din **activitatile economice** prevazute la art.127 alin. (2) din Codul fiscal.

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

"Art. 127. - (1) ***Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati"***.

Art.7 alin. (1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

"Art. 7. - (1) **Definiii ale termenilor comuni**
(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica;"

Rezulta ca este considerata "persoana" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoan juridica neimpozabila, dupa cum urmeaza:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;**(...)

20. **persoana neimpozabila** reprezinta persoana care nu indeplinete conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. **persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."**

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care "**desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**"

Conform art.127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 127. - (2) **Activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**"

Prin urmare, **o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a TVA daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.**

In explicitarea **art.127 alin (2) din Codul fiscal**, la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006, legiutorul a precizat:

"2. (1) **Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea**

locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale".

Incepand cu data de 01.01.2007, prin norme modificate s-a precizat:

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

Asa cum explicita legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art.127 alin. (1), aceasta trebuie sa declare potrivit art.153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006: **"inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe."**

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (1) si (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

(3) **Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.** (...). Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. **In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme"**.

Prevederi similare se regasesc la art. 152 alin. (1) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificata prin Legea nr. 343/2006, in vigoare de la data de 1 ianuarie 2007, fiind schimbata terminologia (persoana inregistrata in scopuri de TVA in loc de platitor de TVA).

Prin pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 se expliciteaza aplicarea regimului special de scutire si procedura aplicabila de organele fiscale in situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea in termen ca platitor de TVA:

"56. (1) **Regimul special de scutire prevede o scutire de taxa pe valoarea adaugata care opereaza asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.** Persoanele impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata nu pot aplica regimul special de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal.

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

a) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada;

b) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata ulterior inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi avut obligatia sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva.

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

Incepand cu anul 2007, potrivit pct. 62 alin. (2) lit. b) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1.861/2006 "in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data la care a fost inregistrata".**

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, acesta este conditionat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anii 2005 - 2006, potrivit caruia:

„(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;”

iar, potrivit art.147¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA,** conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeaasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

De asemenea, se retine ca:

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

- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vânzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; in speta pentru anul 2007, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata s-a tinut cont numai de suprafetele de teren intravilan care au fost scoase din circuitul agricol.

Din Raportul de inspectie fiscala nr. .. se retin urmatoarele aspecte:

- persoana fizica X, a realizat în perioada 2005-2009, 64 de tranzactii constând în vânzarea de terenuri. Din cele 64 contracte de vânzare-cumparare, un numar de 8 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane agricole, libere de constructii, 13 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane agricole, 20 contracte au avut drept obiect terenuri intravilane libere de constructii/curti-constructii, 5 contracte au avut ca obiect terenuri intravilane si 2 contracte au avut ca obiect terenuri + constructie. Pentru anul 2007, la stabilirea taxei pe valoarea adaugata s-a tinut cont numai de suprafetele de teren intravilan care au fost scoase din circuitul agrico;

- terenurile tranzactionate se afla în raza teritoriala a comunei ..., judetul Ilfov;

- in vederea stabilirii corecte a regimului economic al terenurilor, respectiv teren construibil sau teren cu alta destinatie, la momentul vanzarii sale de catre proprietari, organul de inspectie fiscala a luat in considerare incadrarea prevazuta in contractele de vanzare-cumparare anexate la dosaul cauzei.

Fata de sustinerile contestatarei si documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

a - Referitor la calitatea de persoana impozabila si la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor.

Motivatia contestatoarei precum ca *tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice au devenit impozabile de la data de 01.01.2010, odata cu introducerea dispozitiilor art.127 alin.2¹ din Codul fiscal*, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, **persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.**

Totodata, legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, **deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.** In ceea ce priveste vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decat

acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.

De altfel, prin adresa nr. .. a Directiei de legislatie in domeniul TVA din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

"Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.(....)

*Daca, de exemplu o persoana fizica, construieste un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva.
(...)*

*In general, **daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal."*

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in viogare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Caracterul de continuitate este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora (terenurilor), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel

de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.01.2005-31.12.2009, persoana fizica X, a realizat tranzactii constând în vânzarea de terenuri si imobile, fapt necontestat de acesta, ceea ce conduce la concluzia ca operatiunile realizate de aceasta nu sunt ocazionale, intentia sa de a desfasura activitati economice in scopul obtinerii de venituri fiind evidenta.

De altfel, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestatiei, respectiv din continutul contractelor de vanzare-cumparare, contribuabila a achizitionat initial terenurile in suprafata de 20.000 m.p., respectiv 28.000 mp situate in comuna ..., conform contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. .. si nr. Terenurile situate initial in extravilanul localitatii, au fost introduse in intravilanul localitatii conform PUZ aprobat prin HCL nr..... Ulterior cumpararii, doamna X a decis alipirea acestor terenuri, rezultand un teren in suprafata de 48.000 m.p. avand numar cadastral .., iar prin acelasi act, terenul rezultat a fost dezmembrat in mai multe loturi, conform actului de aplicare si act de dezmembrare autentificat sub nr. ... O parte din loturi au fost ulterior redezmembrate (din acestea facand parte si terenul cu numar cadastral ...) in baza actului de dezmembrare autentificat sub nr.....

Nu poate fi retinuta motivatia contestatarei potrivit careia *faptul ca a realizat vanzarea aceleiasi suprafete de teren, dar pe parcele, nu confera acestei actiuni caracterul de continuitate*, intrucat **din succesiunea cronologica a operatiunilor** prezentate rezulta neindoielnic faptul ca doamna X a achizitionat terenuri extravilane, ce au fost introduse in intravilanul localitatii, pe care le-a comasat, partajat, scos din circuitul agricol si le-a vandut drept terenuri intravilane construibile, le-a folosit pentru edificarea de constructii ori le-a revandut ca atare, precum si constructii pe care le-a construit ori revandut, cu alte cuvinte derula un intreg proces investitional necesar realizarii scopului economic urmarit, operatiuni ce au generat incasari din tranzactiile imobiliare derulate in scop economic de catre contribuabila, astfel ca **nu pot fi tratate ca fiind o tranzactie singulara.**

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica X are calitate de persoana impozabila inca din anul 2005, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoare intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia

inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 2 miliarde lei/200.000 lei.

Astfel, conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., in perioada 01.01.2005-31.12.2009, doamna X a realizat un numar de 64 de tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2005, 27 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane, din care in perioada iunie - decembrie 2005, 18 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane agricole in valoare totala de ... lei careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei;

In data de 22.04.2005, cifra de afaceri realizata de catre contribuabila prin incheierea contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr..., a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei, prevazut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care trebuia sa devina platitoare de TVA incepand cu data de **01.06.2005**;

2. - in anul 2006, 26 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane in valoare totala de .. lei careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei;

3. - in anul 2007, 8 tranzactii imobiliare cu terenuri intravilane, din care in perioada ianuarie - iunie 2007, 4 tranzactii cu terenuri intravilane socase din circuitul agricol in valoare toala de .. lei careia ii corespunde o taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând totodata dispozitiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: **„activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice”** si analizând operatiunile efectuate în perioada 2005-2009 de catre contestatara, respectiv tranzactionarea a nu mai puțin de 64 de terenuri, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

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

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspectie fiscala au aplicat retroactiv dispozitiile legale, nu pot fi reținute în solutiunea favorabila a cauzei, întrucât organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina

persoanei fizice obligațiile fiscale în baza unor prevederi legale aplicabile în perioada efectuării operațiunilor care fac obiectul impozitării, respectiv perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

Invocarea de către contestatara a faptului că legislația fiscală anterioară datei de 01.01.2010 nu conferea elemente suficiente pentru a putea califica și încadra activitatea desfășurată de o persoană fizică în categoria activităților impozabile în scop de TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, noțiunile de persoane impozabile, caracter de continuitate și activitate economică.

b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului Comercial Român și Codului civil, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în speță, în vigoare în anul 2005), indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabilă (vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabilei, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că doamna X a făcut o veritabilă profesiune din vânzarea de terenuri, în perioada 2005 - 2009 realizând nu mai puțin de 64 de tranzacții de vânzare, la care se adaugă cele de cumpărare a terenurilor, caracterul sporadic al tranzacțiilor invocat prin contestație neavând niciun suport factual.

Totodată, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial și/sau Codului Civil, 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 economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform cărora "*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.*"

De asemenea, potrivit art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006:

“Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”

c - Referitor la susținerea contribuabilei potrivit careia tranzacțiile imobiliare ale persoanelor fizice nu pot fi considerate o exploatare a bunurilor corporale sau necorporale:

Acest argument nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică. Mai mult, începând cu data de 01.01.2007, data aderării României la Uniunea Europeană se reține 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).

Prin hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-186/89 (W. M. Van Tiem v Staatssecretaris van Financiën), punctul 18, s-a statuat că în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA, termenul de "exploatare" se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având un caracter de continuitate, precum și faptul că legislația națională în domeniul taxei pe valoarea adăugată a fost armonizată în totalitate cu prevederile comunitare în domeniile pe care România trebuie să le respecte în calitate de stat membru al Uniunii Europene, respectiv Directiva 112/CE/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

d - Referitor la faptul că nu s-a luat în calcul posibilitatea deducerii TVA:

Având în vedere că **orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată**, respectiv înregistrată 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 dreptul să deducă taxa 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 platitor de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, contribuabilă este decazută din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea sa ca persoană impozabilă 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 retine ca, **pâna la data de 01.01.2007**, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. **Începând cu 01.01.2007**, legislatia în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, în sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decât cele construibile. Astfel, vânzările de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de terenuri construibile realizate de persoana fizica X sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, inclusiv pentru anul 2007, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila X*, in intreaga perioada 2005-2009, **nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata** pentru achizitia de terenuri, **nefiind înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

Mai mult, prin invocarea inexistentei dreptului de deducere a taxei, aceasta da o interpretare diferita prevederilor legale, în fapt, în atare situatie, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata fiind conditionata de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere, urmare a nerespectarii de catre persoana fizica X a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Pana la data finalizarii inspectiei fiscale, contribuabila nu a solicitat organelor teritoriale competente inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si nu a facut dovada ca a evidentiat TVA colectata si TVA deductibila, in jurnalele de vanzari si cumparari, in decontul de taxa pe valoarea adaugata si ca efectuat virarea taxei catre bugetul de stat potrivit prevederilor legale.

e - Referitor la argumentul contestatorei precum ca in decizia de impunere nu este indicata deducerea TVA la tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal, pentru care art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede norme speciale si obligatia organului fiscal de a folosi expertiza in calculul impozitului pe venit, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007, reglementeaza impozitul datorat de

contribuabil, respectiv persoana fizica careia ii revine obligatia de plata a impozitului, la transferul dreptului de proprietate si al dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii, obligatia calcularii si incasarii impozitului revenind notarului public.

Prin urmare acest articol nu face referire si nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligatie care revine persoanei fizice X avand in vedere ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel de activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie.

f - Referitor la motivatia contestatarei potrivit careia organul de inspectie fiscala a colectat in mod eronat TVA aferenta vanzariilor efectuate prin contractele de vanzare-cumparare autentificate sub nr... si sub nr...., se retin urmatoarele:

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscal mentionate in raportul de inspectie fiscal, rezulta ca organele fiscale nu au calculat TVA pentru imobilele situate in Bucuresti, .. vandut prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr... (vanzarea de constructii vechii fiind scutita de TVA), imobilul situate in comuna ..., judetul Ilfov vandut prin contractual de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ..., in schimb au colectat TVA in suma de 110.621 lei pentru imobilul situat in .., judetul Ilfov vandut prin contractual de vanzare – cumparare autentificat sub nr. ...

Referitor la argumentul contestatarei potrivit careia TVA-ul calculat pentru acest imobil este nelegal intrucat, a avut domiciliul stabil la aceasta adresa, insa datorita unor erori de redactare in acte, in loc de str. .., aceeaasi situatie este si pentru imobilul situat in comuna .., numar cadastral .., mentionat la pozitia ..din RIF anul 2006, vandut prin contractul de vanzare – cumparare autentificat sub nr..., acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pentru a nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă bunurile imobile au fost proprietate personală, persoana fizică trebuia să facă dovada că a utilizat în scop personal bunurile tranzacționate.

Din contractual de vanzare – cumparare autentificat sub nr..., rezulta ca doamna X a vandut in data de 08.12.2006, imobilul situat in comuna .., judetul Ilfov avand numar cadastral .., compus din teren in suprafata de 500 mp si constructia edificata pe acesta cu o suprafata construita la sol de .. mp, P+1E, in baza certificatului de urbanism nr. .. ai a autorizatiei de construire nr. ..., eliberate de Primaria comunei .. si a procesului verbal de receptive finala nr. ...

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că persoana fizică X a utilizat bunurile respective înainte de a le vinde si nici nu depune in sustinerea contestatiei documente care sa probeze indreptarea erorii de redactare in actele de vanzare – cumparare, asa cum de altfel avea posibilitatea potrivit dispozitiilor art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca organele de inspectie fiscala au calculat TVA pentru intreaga suprafata de teren vanduta in anii 2005, 2006 si 2007, desi doar max.20% din suprafata totala avea destinatia de teren intravilan agricol nu este intemeiata in conditiile in care:

- in anii 2005 si 2006 nu exista nicio scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru livrarile de terenuri realizate de o persoana impozabila, astfel ca erau suspuse taxei atat terenurile cu destinatie agricola cat si terenurile construibile;

- pentru anul 2007 la stabilirea taxei pe valoarea adaugata organele de inspectie fiscala au tinut cont numai de suprafetele de teren intravilan care au fost scoase din circuitul agricol (spre exemplificare: contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ... din care rezulta faptul ca s-a colectat TVA in suma de .. lei, numai pentru suprafata de .. mp ce a fost scoasa din circuitul agricol).

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice X, taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta tranzactiilor imobiliare derulate in perioada 2005-2009, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru TVA in suma de ... lei stabilita prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr.

3.2. Referitor la accesoriile aferente in suma de ... lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana fizica X datoreaza accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care in sarcina sa a fost retinut ca fiind datorat debitul stabilit prin decizia de impunere contestata.

In fapt, pentru diferenta de TVA de plata rezultata in urma inspectiei fiscale in suma de .. lei, organele de fiscala au stabilit si accesoriile aferente in suma de ... lei reprezentand majorari de intarziere, dobanzi si penalitati aferente, calculate pana la data de 12.03.2012.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare**

scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o **penalitate de intarziere** datorata pentru neachitarea la **scadenta** a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatara datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca aceasta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea principiului de drept *accessorium seqvitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) si (2), art. 134 alin. (1), (2) si (5) lit. b), art. 137 alin. (1) lit. a), art. 140 alin. (1), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 150 alin. (1), art. 152 alin. (1) si (6) [fost alin. (3)] si art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 3 [fost pct. 2] alin. (1), pct. 23 alin. (1) si (2) si pct.62 alin. (2) [fost pct. 56 alin. (1), (4) si (5)] din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale, aprobata

prin O.M.F.P. nr. 1.873/2011 si art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si alin. (2), art. 120¹ si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si compeletarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..., emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Ilfov pentru TVA in suma de .. lei si accesorii aferente in suma totala de ... lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.