

Decizia nr. 928/2015
privind reluarea procedurii de solutionare a contestatiei
formulata de domnul **x**,
reinregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, de catre domnul **x**, cu domiciliul in orasul x, cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata AJFP Ilfov sub nr. x, formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x.

Intrucat aspectele pentru care a fost intocmita decizia de impunere contestata au facut obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Judecatoriei Cornetu – Sectia Penala, urmare plangerii formulata de DGRFPB impotriva Ordonantei privind scoaterea de sub urmarire penala a contribuabilului pronuntata de Parchetului de pe langa Judecatoria Cornetu in dosarul penal nr. x solutionare contestatii din cadrul DGRFPB a dispus, prin Decizia nr. x, suspendarea solutionarii cauzei pentru suma totala de x reprezentand accesorii aferente TVA] individualizate prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x, pana la pronuntarea unei solutii definitive in ceea ce priveste dosarul penal nr. x aflat pe rolul Judecatoriei Cornetu – Sectia Penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

Potrivit Incheierii din data de 22.05.2015 pronuntata de Judecatoria Cornetu in dosarul nr. x a fost declinata competenta solutionarii cauzei penale avand ca obiect Ordonanta privind scoaterea de sub urmarire penala a domnului **x**, pronuntata de Parchetului de pe langa Judecatoria Cornetu in dosarul penal nr. x, in favoarea Tribunalului Ilfov.

In sustinerea cererii de reluare a procedurii de solutionare a contestatiei, contribuabilul a anexat, in original, Certificatul de grefa din data de 04.09.2015, eliberat de Tribunalul Ilfov, potrivit caruia:

“Prin Incheierea nr. x s-a dispus: Pe fondul cauzei, in temeiul art. 341 alin 6 lit a Cod procedura penala respinge ca nefondata plangerea formulata de petenta ANAF impotriva ordonantei date de Parchetul de pe langa Judecatoria Cornetu in dosarul nr. x, mentinute prin ordonanta data de catre prim - procurorul adjunct al Parchetului de pe langa Judecatoria Cornetu in dosarul nr. x. Mentine ordonantele contestate. (...) Definitiva pe fondul cauzei.” (...)

Avand in vedere dispozitiile art. 205 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. (a) si art. 214 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra cererii domnului **x**, cu privire la cererea nr. 72781/07.09.2015 referitoare la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei inregistrata AJFP Ilfov sub nr. 534610/11.09.2014, formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

In perioada 2005 — 2010 a efectuat tranzactii cu bunuri imobile pe care le detinea in patrimoniul personal. Aşa cum se mentioneaza şi în Raportul de inspectie fiscala, aceste vânzari au avut ca obiect bunuri detinute în regimul coproprietăţii de bunuri cu soţia sa, x, dar şi cu terţe persoane, precum sotii x, soţii x, soţii x, soţii x.

Ignorand regimul coproprietăţii, organele fiscale au emis pe numele sau decizia de impunere care stabileste si obligaţiile de plată aferente veniturilor sotiei sale, pe care nu a reprezentat-o pe perioada inspectiei fiscale.

Astfel, in urma analizei operatiunilor desfăşurate, organul de inspectie fiscala a considerat in mod netemeinic şi nelegal că acesta ar fi indeplinit condiţiile prevăzute de legislaţia fiscala pentru a fi considerata persoană impozabilă, având obligaţia solicitării inregistrării in scopuri de TVA la data de 10.07.2005. In consecinţă, pentru toate actele de vânzare de imobile efectuate incepând cu 01.08.2005, organele de inspectie au colectat TVA.

Pe pagina 1 a RIF-ului se mentioneaza că i-a fost transmis Avizul de inspectie fiscala nr. x, document pe care însă nu l-a primit niciodată şi care nu a fost ataşat la RIF.

Suspendarea indelungată a inspectiei fiscale nu are nici o legătură cu comportamentul sau şi ca atare intârzierea in finalizarea inspectiei nu i se poate imputa, nu-i poate majora obligatia de plata prin calcularea şi impunerea de majorări şi penalităţi de intarziere, după cum suspendarea derulării inspectiei pe timp de 1263 de zile nu poate suspenda prescripţia fiscala.

Până la data de 1 ianuarie 2010 , respectiv pe perioada 2005 — 2009 (inclusiv) nu a existat nicio prevedere legală expresă care să se refere la tratamentul fiscal aplicabil vânzării de imobile efectuate de persoane fizice.

Normele metodologice introduse la 01.01.2010 nu au caracter interpretativ si nu pot fi aplicate retroactiv. În aplicarea principiului securităţii juridice, legea nu poate fi aplicată retroactiv.

Organele de inspectie fiscala au încălcat principiul certitudinii impunerii, al accesibilităţii şi previzibilitatii legii, principiul de interpretare a normelor fiscale “in dubio contra fiscum” si au aplicat inconsecvent regulile privitoare la TVA, neacordand si dreptul corelativ la deducere, incalcand astfel principiul neutralitatii taxei.

În RIF nu se menţionează:

- cota parte din preţ convenită contribuabilului (necesară calculării venitului bază impozabilă);
- tipul de imobil instrăinat (teren/construcţie);
- dacă este vorba despre o construcţie veche (scutită de TVA) sau de un teren cu altă categorie de folosinţă decat curţi-construcţii (singura categorie taxabilă).

Tabelul de calcul atasat la RIF nu identifica fiecare operatiune in parte, ci le cumuleaza lunar.

In RIF se face referire la un numar de 191 de tranzactii, dar efectiv enumerate au fost 182, la anul 2008 numaratoarea sarind de la 4 la 13; un numar de 60 de tranzactii vizeaza terenuri extravilane astfel ca acestea trebuiau sa fie scutite de TVA.

De asemenea, un numar de 57 de tranzactii trebuie sa fie excluse total sau partial de la calculul TVA, avand in vedere urmatoarele considerente:

- sunt repere dublate sau chiar triplate (dublurile sunt in numar de 16);
- sunt tranzactii straine, in care nu este parte sau in care cumpara si nu vinde (9);
- sunt vanzari de terenuri extravilane (1), desi in RIF nu sunt mentionate ca atare;
- sunt vanzari de constructii vechi (in numar de 6) receptionate in urma cu mai mult de 1 an;
- sunt vanzari de terenuri arabile intravilane, neconstruibile conform

documentatiei cadastrale si urbanistice, din varii motive, inclusiv lipsa PUZ (in numar de 5);
- sunt vanzari care au avut ca obiect atat terenuri construibile, cat si neconstruibile, fiind partial scutite (in numar de 19).

Cu exceptia contractelor dublate restul tranzactiilor trebuiau incadrate ca scutite.

Prin cererea de reluare a procedurii de solutionare a contestatiei, contribuabilul a adus o serie de argumente suplimentare, respectiv:

- lipsa caracterului cert si a exactitatii obligatiilor fiscale, nelegalitatea impunerii contribuabilului pentru venituri care nu au fost incasate in integralitate de acesta, ci in cota de 50%, fiind vorba de bunuri comune detinute in proprietate comuna devalmasa cu sotia sa, x, iar in mai multe contracte a fost doar coproprietar alaturi de terte persoane;

- dreptul de a dispune masuri in data de 31.07.2014 pentru perioada 2005 - 2009 era prescris;

- trebuie recalculate obligatiile de plata datorate tinand cont de dreptul de deducere a TVA, cuantumul sumei de dedus trebuind a fi determinat prin expertiza de specialitate, in raport de autorizatiile de constructie, din care reiese valoarea constructiilor la care s-au platit si taxele aferente construirii;

- in masura in care legislatia secundara este de natura a introduce in legislatie, pentru prima data, instrumentele necesare punerii in aplicare a pretinselor norme ale Codului fiscal care obliga la plata TVA, rezulta ca anterior acestei legislatii secundare nu exista cadru legal pentru obligarea la plata TVA pentru persoanele fizice care tranzactionau imobile din patrimoniul personal;

- anterior nu a existat un formular pentru inregistrarea in scopuri de TVA pentru persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare, aspect ce reiese si din art. 77¹ din Codul fiscal, potrivit caruia responsabilitatea pentru intocmirea declaratiei pentru impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare revine notarului;

- Codul comercial a exclus, in perioada 2005 - 2010, vanzarea - cumpararea de imobile din categoria faptelor de comert obiective; contribuabilul considera ca nu detine calitatea de comerciant;

- esenta activitatii economice este obtinerea de venituri pe o baza continua, astfel ca simpla dobandire si simpla vanzare a unui imobil nu constituie prin ea insasi o activitate economica;

- contribuabilul nu se incadreaza in prevederile art. 126 lit c si d din Codul fiscal, intrucat activitatea desfasurata nu este o activitate comerciala si nu are caracter de continuitate, intrucat legiuitorul nu aplica un prag valoric exploatarei bunurilor sau un anumit numar de livrari de bunuri pentru a aprecia caracterul de continuitate;

- au fost incalcate si aplicate retroactiv normele si principiile normelor dreptului fiscal;

- decizia de impunere contestata a fost comunicata in luna august 2014, motiv pentru care dobanzile si penalitatile de intarziere nu sunt datorate, cata vreme nu i-a fost comunicata niciodata anterior obligatia platii debitului principal; deciziile de impunere reprezinta instiintari de plata de la data comunicarii acestora.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din :

- x lei reprezentand TVA ;

- x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA .

III. Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabililor, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada verificată este 01.01.2005 - 31.12.2010.

3.1 Referitor la prescriptia dreptul de a stabili obligatii suplimentare de plata reprezentand TVA aferenta anului 2005:

Cauza supusa solutionarii este daca obligatiile suplimentare de plata reprezentand TVA aferente anului 2005 sunt prescrise.

In fapt, contribuabilul invoca prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii suplimentare de plata reprezentand TVA aferente anului 2005.

In drept, in ceea ce priveste obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art. 23, art. 88, art. 89, art. 95 și art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza :

“**Art. 23** – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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

« **Art. 88 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

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

« **Art. 89 (1)** Termenele prevăzute la art. 88 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

“**Art. 95 (1)** Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(...) (3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspeția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă:**

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

b) **nu au fost depuse declarații fiscale;**

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

“**Art. 98 (1)** Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin

transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) **Avizul de inspecție fiscală va 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.

Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatiile fiscale.

In speta, chiar daca alin. 3 din art. 95 Cod procedura fiscala face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit ca perioada supusa inspectiei se încadreaza în cadrul termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, fiind în acord cu dispozitiile art. 88 si art. 89 Cod procedura fiscala.

In conditiile în care termenul de prescriptie pentru dreptul de a stabili obligatiile fiscale este de 5 ani, iar inspectia fiscala se efectueaza în cadrul acestui termen de prescriptie, rezulta ca ratiunea pentru care perioada inspectiei fiscale a fost stabilita la 3 ani este aceea ca, potrivit principiilor dreptului fiscal, relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, în scopul realizarii cerintelor legii. În situatia în care exista indicii privind nerespectarea dispozitiilor legale, prezumtia de buna-credinta nu mai functioneaza, astfel încât organul fiscal poate sa extinda verificarile pe perioada de prescriptie. De asemenea, termenul de 3 ani impus de art. 95 alin. 3 Cod procedura fiscala ar putea sa conduca la reducerea termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, situatie ce nu ar putea fi acceptata.

Prin urmare, in speta dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale care se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală (momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată). De asemenea, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, potrivit prevederilor art. 156¹ si art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010:

“Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul

calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri”.

"Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 1471 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Având în vedere că:

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibile și TVA colectate, respectiv sold debitor și sold creditor;

- conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2010, domnul x, împreună cu soția sa, x au realizat venituri din vânzarea-cumpărarea de construcții și terenuri; la data de 29.06.2005, prin înregistrarea unei cifre de afaceri în suma de x lei s-a depășit plafonul prevăzut la art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, astfel că, persoana impozabilă avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.07.2005, respectiv de a deveni platitor de TVA începând cu data de 01.08.2005;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA.**

Rezulta ca:

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă **perioadei 01.08.2005 - 30.11.2005**, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel ca termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2006** și se împlinește la data de **31.12.2010** (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii **decembrie 2005**, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel ca termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și

completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2007** și se împlinește la data de **31.12.2011** (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x și în Avizul de inspecție fiscală nr. x, acțiunea de inspecție fiscală a început la data de **20.12.2010**.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2006, a fost suspendat pe perioada 20.12.2010 (data începerii inspecției fiscale) – 31.07.2014 (data emiterii deciziilor de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA aferente anului 2005 nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de contribuabil nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Mai mult, conform adresei nr. x, comunicată în data de 01.03.2011, contribuabilul a fost informat cu privire la suspendarea inspecției fiscale începând cu data de **01.02.2011**, în vederea îndeplinirii condițiilor privind stabilirea stării de fapt fiscale, prevăzută de art. 2 lit a și lit i din OPANAF nr. 14/2010, iar conform adresei nr. x, a fost informat privind reluarea inspecției fiscale începând cu data de **21.07.2014**.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei:

Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 01.01.2005 - 31.12.2010 constând în vânzări de construcții și terenuri, domnul x datorează taxă pe valoarea adăugată în suma de x 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 taxă pe valoarea adăugată.

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2010, domnul x, împreună cu soția sa, x au realizat venituri din vânzarea-cumpărarea de construcții și terenuri.

La data de 29.06.2005, prin înregistrarea unei cifre de afaceri în suma de x lei s-a depășit plafonul prevăzut la art. 152 alin. 1 din Codul fiscal. Prin urmare, persoana impozabilă avea obligația de a solicita înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.07.2005, respectiv de a deveni plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2005.

Intrucât contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația înregistrării în scopuri de TVA, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. x, AJFP Ilfov a stabilit obligații de plată în suma totală de x lei, care se compun din :

- x lei reprezentând TVA ;
- x lei (x lei + x lei) reprezentând accesorii aferente TVA .

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Începând cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005 - 31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt conditionate 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.

Asadar, printr-o interpretare per a contrario o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2005-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

„(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.

(2) În sensul prezentului titlu, 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 aplicarea prevederilor alin. (2) al art. 127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. 2 alin.(1), respectiv pct. (3) alin. (1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anii 2005 - 2006:

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

iar, începând cu data de 01.01.2007:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate

economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]"

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta 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) și alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

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

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007

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

Începând cu 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, 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 constructibil, 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 constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.”

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, 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.

Se reține că 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.

De asemenea, contrar susținerilor contribuabilului:

- până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, **orice tranzacție** cu clădiri și terenuri **era taxabilă** din punct de vedere al taxei pe valoarea

adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă;

- după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construite și construcții noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; în speta domnului X se încadrează în excepția menționată, având în vedere că obiectul tranzacțiilor efectuate îl constituie inclusiv construcții noi și terenuri construite.

a - Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a construcțiilor și terenurilor:

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

Cu alte cuvinte, quantumul 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 imobile din patrimoniul personal.

Conform Anexei "Situație contracte TVA" la raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere atacată, contribuabilul împreună cu soția sa au realizat în perioada 2005 - 2010 un număr de 94 tranzacții, în valoare totală de X 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 2005-2010 de către contestatari, respectiv **tranzacționarea a nu mai puțin de 94 de construcții și terenuri**, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând 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, contestatarul a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității ca persoane impozabile.

b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului Comercial Român, se reține 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, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

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

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni

imobiliare, care au caracter de continuitate, devine persoană impozabilă, potrivit dispozițiilor legale, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabilului, persoanele impozabile 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 domnul X a făcut o veritabilă profesiune din vânzarea de imobile, în perioada 2005 - 2010 realizând nu mai puțin de 94 de tranzacții de vânzare, la care se adaugă cele de cumpărare a terenurilor și de construire a imobilelor.

Mai mult, 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."

c - Referitor la invocarea inexistenței unor proceduri de autorizare și înregistrare a persoanelor fizice în scopuri de TVA pentru activități de vânzare de terenuri cu caracter repetitiv:

Contrar susținerilor contribuabilului, trebuie subliniat că și anterior anului 2010 au existat prevederi legale care reglementează înregistrarea fiscală a persoanelor impozabile persoane fizice.

Astfel, potrivit art. 68 și art. 69 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare la data de 01.01.2005:

"Art. 68 - (1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal, primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:

(...) e) pentru persoanele fizice plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală."

"Art. 69 (1) Orice persoană impozabilă care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală în următoarele situații:

a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;

b) la înființare, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

d) după înființare, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(...) **(3)** Cifra de afaceri declarată organului fiscal este cea determinată conform dispozițiilor Codului fiscal privitoare la T.V.A.

(4) În cazul persoanelor înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, codul de identificare fiscală este precedat de litera "R".

De asemenea, în afara prevederilor Codului de procedura fiscală care stipulează expres obligativitatea înregistrării fiscale a persoanelor sau entităților care sunt subiecte într-un raport juridic fiscal, precum și înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a oricărei persoane impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, există și alte dispoziții legale anterioare anului 2010 cu privire la:

- autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent - Legea nr. 300/2004;
- declarațiile de înregistrare a contribuabililor și cererea de înregistrare a domiciliului fiscal - OMFP nr. 300/2004;
- procedura de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere aprobată prin OMFP nr. 1346/2006.

Mai mult, legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ceea ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Încă din 01.06.2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate ar fi avut obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la data de 01.01.2007 nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.

Prin urmare, sunt total nejustificate și neintemeiate argumentele contribuabilului cu privire la acest capăt de cerere, cătă vreme legislația de la data aderării 01.01.2007 nu a adus nou decât acea scutire pentru construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construibile.

d. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat calculul TVA la fiecare persoana fizica, parte in raportul obligational:

Conform dispozițiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscală la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (dispoziții care nu instituie norme fiscale, nu reprezintă decât instrucțiuni privind completarea unui formular, astfel ca nu adaugă și nici nu sunt contrare legii, în speta Legea nr. 571/2003), cu privire la conținutul și obiectivele minime ale Raportului de inspectie fiscală încheiat la persoana fizică, se specifică faptul că:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector).

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoană fizică asociată, precum și cota de distribuție pentru fiecare:

- numele, inițiala tatălui și prenumele;
- codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;
- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector);
- cota de distribuție.

Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată."

Pentru clarificarea noțiunii de persoană impozabilă, precum și tratamentul fiscal

aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 152 si art. 154 din Codul fiscal si pct. 57 din Normele de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, aplicabile in anul 2005:

"Art. 152. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată."

«**Art. 154.** - În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației sau organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune. »

Norme metodologice (astfel cum au fost modificate prin HG nr. 610/2005:

57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(2) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint-venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul Codului comercial sau al Codului civil, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Incepand cu data de 01.01.2007 sunt aplicabile si dispozitiile art. 125¹ art. 127 alin. 9 si 10 si art. 152 alin. 1 din Codul fiscal :

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

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

"Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizatiei respective.

(10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, in situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica.

Astfel ca, in situatia in care coproprietarii sunt sot si sotie, iar livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, iar obligatia de plata este stabilita tot la nivelul asocierii si nu la nivelul fiecarui individ in parte, asa cum eronat a retinut contestatarul.

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x:

- tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate, asa cum am subliniat anterior, de persoana fizica **x**, impreuna cu sotia sa, doamna **x**, motiv pentru care ambele persoane reprezinta parte in aceste operatiuni/activitati economice desfasurate;

- intre cele doua persoane nu exista un contract de asociere, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au avut in vedere la stabilirea reprezentantului asocierii faptul ca la incheierea contractelor de vanzare-cumparare, domnul **x** a fost mandatat de doamna **x** sa o reprezinte in relatia cu celelalte parti contractuale, potrivit procurilor nr. **x**.

Prin urmare, cele doua persoane (**x** si **x**) au constituit o asociere intre persoane fizice, asociere ce nu da nastere unei persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratata ca o asociere in participatiune), pentru operatiunile din sfera TVA ale asocierii utilizandu-se, in mod corect, calitatea de platitor a domnului **x**.

Mai mult, contrar sustinerilor contribuabilului, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei (contracte, Anexa "Situatia contracte TVA"), organele de inspectie fiscala au tinut cont de cota detinuta de fiecare participant la actul de vanzare - cumparare, respectiv 25%, 33,3% si 50%.

e - Referitor la faptul ca persoana neinregistrata voluntar in scop de TVA nu reprezinta subiect fiscal si nu intra automat in sfera de aplicabilitate a TVA:

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2005:

„Art. 153. - (1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

iar, în ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui prevederi sunt completate de pct. 56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2005:

Codul fiscal:

„Art. 152. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(2) Persoanele impozabile nou-înființate pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă declară că vor realiza anual o cifră de afaceri estimată de până la 2 miliarde lei inclusiv și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate fiscal, care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), se consideră că sunt în regimul special de scutire, dacă nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) **Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.** Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întregă. Persoanele care se

află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. **În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.** (...)

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

Norme metodologice:

«**56.** (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu pot aplica regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.(...)»

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

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

(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal. »

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în cursul anului 2005, contrar susținerilor contestatarului, orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, **în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire**, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, a reglementat situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, au dreptul/obligatia de a solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.**

Prin urmare, faptul ca nu s-a înregistrat, in mod voluntar, in scopuri de TVA, nu inseamna ca persoana fizica in cauza nu reprezinta subiect fiscal, respectiv ca nu datoreaza TVA, legiuitorul stipuland in mod expres modalitatea de solutionare a acestei spete.

f - Referitor la sustinerea contribuabilului potrivit careia este nelegală încadrarea în a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal:

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia de mai sus, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarul nu face dovada ca le-a respectat.

De altfel, se retine ca normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu adauga la lege, ci vin sa expliciteze textul legii, contrar sustinerilor contestatarilor.

g - Referitor la criticile aduse cu privire la neconstitucionalitatea unor articole din Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal si a unor puncte din Normele metodologice de aplicare a acestei legi:

Trebuie subliniat ca invocarea neconstitucionalitatii unor articole din actele normative excede prevederilor Titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, motiv pentru care organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la aceasta.

In ceea ce priveste nelegalitatea dispozitiilor Codului fiscal, se retine ca Titlul VI Cod fiscal "Taxa pe valoarea adaugata" reprezinta transpunerea Directivei europene a 6-a.

h - Referitor la invocarea dispozitiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu privire la impozitul pe venit:

Se retine ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interfereaza. 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 adaugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din acelasi act normativ.

Astfel, in mod eronat contestatarul invoca in sustinerea contestatiei prevederi legale referitoare la impozitul pe venit din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, confundand tratamentul fiscal aplicabil in cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil in cazul taxei pe valoarea adaugata aferenta livrării de constructii

si terenuri.

i. Referitor la posibilitatea deducerii TVA:

În data de 09.07.2015, CJUE a soluționat cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, Potrivit deciziei CJUE:

“1) Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, ca o administrație fiscală națională să decidă, în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni taxei pe valoarea adăugată și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise, iar practica acestei administrații să nu fi fost de natură să creeze în percepția unui operator economic prudent și avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere. Majorările aplicate în astfel de împrejurări trebuie să respecte principiul proporționalității.

2) **Directiva 2006/112/CE** a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată **se opune**, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, **unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.**”

Referitor la aplicarea deciziilor CJUE în raport cu dispozițiile legale naționale în materie, precum și în ceea ce privește efectele acestor decizii asupra situațiilor petrecute anterior pronunțării Curții, urmare solicitărilor DGRFPB din adresa nr. 3139/13.08.2015, Direcția Generală de Legislație Cod Fiscal și Reglementări Vamale din cadrul MFP a comunicat următoarele prin adresa nr. x, înregistrată sub nr. x:

“În ceea ce privește determinarea obligațiilor privind TVA în cazul persoanelor impozabile care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA la momentul când aveau această obligație, organele fiscale trebuie să aplice hotărârea CJUE pronunțată în cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, respectiv trebuie să determine diferența dintre TVA pe care aveau obligația să o colecteze persoanele respective și taxa pe care aveau dreptul să o deducă, fără a amana exercitarea dreptului de deducere până la înregistrarea acestora în scopuri de TVA și depunerea primului decont de taxă.”

Astfel ca, prin adresa nr. x, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală determinarea TVA pe care domnul x avea dreptul să o deducă până la înregistrarea acestuia în scopuri de TVA și depunerea primului decont de taxă, respectiv a TVA de plată datorată de contribuabil.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au încheiat Procesul-verbal nr. x, constatând următoarele aspecte:

“Domnul x s-a prezentat în data de 25.11.2015 la sediul AJFP Ilfov, dând declarația din care rezultă faptul că nu poate prezenta documentele solicitate (facturi, chitanțe, bonuri fiscale) cu care a achiziționat materialele de construcții, arătând că în urma demersurilor de reconstituire a acestora a constatat că societățile de la care a achiziționat aceste materiale de construcții, nu mai sunt în stare de funcționare și astfel a devenit imposibilă reconstituirea acestei baze de documente.”

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contribuabilului privind stabilirea TVA deductibila prin estimare, respectiv prin intocmirea unui raport de expertiza privind evaluarea proprietatii imobiliare la data construirii sau vanzarii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit dispozitiilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2005:

“Art. 145 (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

(...) (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8)**, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4).”

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile legale de mai sus s-au modificat dupa cum urmeaza:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile. [...].

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata in primul rand **sa detina factura** in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **si sa demonstreze realitatea achizitiilor, precum si faptul ca acestea sunt destinate propriilor operatiuni taxabile.**

2. Conform prevederilor art. 55 si art. 206 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 55.1 din HG nr. 1040/2004:

“Art. 55 (1) Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal are dreptul să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului.

(2) **Contribuabilul poate să numească un expert pe cheltuiala proprie.**

(3) Experții au obligația să păstreze secretul fiscal asupra datelor și informațiilor pe care le dobândesc.

(4) Expertiza se întocmește în scris.

(5) Onorariile stabilite pentru expertizele prevăzute de prezentul articol vor fi plătite de la bugetele organelor fiscale care au apelat la serviciile expertului, după caz.

(6) Dacă organul fiscal nu este lămurit prin expertiza efectuată, poate dispune întregirea expertizei sau o nouă expertiză.”

Norme metodologice:

“**55.1.** Despre efectuarea cercetării la fața locului se va încheia un proces-verbal care va cuprinde:

a) data și locul unde este încheiat;

b) numele, prenumele și calitatea funcționarului împuternicit, precum și denumirea organului fiscal din care face parte acesta;

c) temeiul legal în baza căruia s-a efectuat cercetarea la fața locului;

d) constatările efectuate la fața locului;

e) **susținerile contribuabilului, ale experților sau ale altor persoane care au participat la efectuarea cercetării;**

f) semnătura funcționarului și a persoanelor prevăzute la lit. e). În caz de refuz al semnării de către persoanele prevăzute la lit. e), se va face mențiune despre aceasta în procesul-verbal;

g) alte mențiuni considerate relevante.”

“**Art. 206** (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; (...)”

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea; or, **cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze (facturi, chitante, contracte, raport de expertiza, etc), desi atat organul de solutionare a contestatiei, cat si organele de inspectie fiscala i-au oferit acesta posibilitate.**

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”. Intrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei îi revine acestuia.**

Trebuie subliniat faptul ca, in speta intocmirea unui raport de expertiza prin care sa se stabileasca cuantumul TVA deductibila, nu cade in sarcina organului fiscal, cata vreme sarcina probei nu implică un drept al domnului x, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac. Se retine ca acesta **nu a facut dovada detinerii unui raport de expertiza**, in acest sens; mai mult, si experiza se face pe baza de documente, pe care contribuabilul nu le detine.

Prin urmare, solicitarea contribuabilului privind acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii care au legatura cu imobilele care au facut obiectul tranzactiilor verificate de organele de inspectie fiscala este neintemeiata si nesustinuta cu documente.

j. In raport de argumentele dezvoltate prin contestatia formulata, **invocarea unor dispozitiile legale nationale si unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA**, de altfel corecte, este insuficienta in masura in care contestatarul nu a prezentat si dovezi care sa sustina motivatiile sale.

k. - Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatii contribuabilului, avand in vedere informatiile cuprinse in anexa "Situatie contracte TVA" la raportul de inspectie fiscala, atasata la dosarul cauzei:

1 - referitor la repetitivitatea tranzactiilor:

Desi aceasta situatie este intalnita numai in descrierea cauzei in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, la situatia privind calculul TVA tranzactiile respective au fost tratate in mod individual / singular.

2. - referitor la faptul ca in parte sunt tranzactii in care contribuabilul nu este parte:

Veniturile obtinute in baza contractelor nr. x **nu au fost avute in vedere** la calculul TVA de plata in suma de x lei.

3. - referitor la scutirea de la plata TVA in cazul unor contracte al caror obiect il constituie terenuri partial neconstruibile si terenuri arabile:

- referitor la contractul nr. x:

Până la data de 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, **orice tranzactie** cu clădiri si terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă; or; asa cum s-a aratat anterior contribuabilul avea obligatia de a deveni persoana impozabila, inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2005.

- referitor la contractul nr. x - potrivit Anexei "Situatie contracte TVA", acest contract nu a fost luat in calcul la stabilirea obligatiei de plata reprezentand TVA.

- referitor la contractele avand ca obiect terenuri intravilane, partial construibile (contractele nr. x, etc):

Potrivit art. 31 lit. a), b), c) din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismul, cu modificările și completările, **certificatul de urbanism** ar trebui să cuprindă următoarele elemente:

"regimul juridic al imobilului - dreptul de proprietate asupra imobilului și servituțile de utilitate publică care grevează asupra acestuia; situarea imobilului - teren și/sau construcțiile aferente - în intravilan sau în extravilan; prevederi ale documentațiilor de urbanism care instituie un regim special asupra imobilului - zone protejate, interdicții definitive sau temporare de construire -, dacă acesta este înscris în Lista cuprinzând monumentele istorice din România și asupra căruia, în cazul vânzării, este necesară exercitarea dreptului de preempțiune a statului potrivit legii, precum și altele prevăzute de lege. Informațiile privind dreptul de proprietate și dezmembrămintele acestuia vor fi preluate din cartea funciară, conform extrasului de carte funciară pentru informare".

Conform aceluiași act normativ, **regimul economic** al imobilului reprezintă **folosința actuală, destinații admise sau neadmise, stabilite în baza prevederilor urbanistice aplicabile în zonă**, reglementări fiscale specifice localității sau zonei, pe când **regimul tehnic** al imobilului prezintă procentul de ocupare a terenului, coeficientul de utilizare a terenului, dimensiunile minime și maxime ale parcelelor, echiparea cu utilități, **edificabil admis pe parcelă, circulații și accese pietonale și auto, parcaje necesare**,

alinieră terenului și a construcțiilor față de străzile adiacente terenului, înălțimea minimă și maximă admisă.

Din contractele de vânzare - cumpărare anexate la dosarul cauzei, rezulta că terenurile în cauză sunt **intravilane curți - construcții și intravilane arabile.**

Se reține că, terenul intravilan, la momentul cumpărării sale, este în principiu neconstruibil, în considerația destinației sale de teren arabil, deși la un moment imediat ulterior i se poate schimba destinația avută în momentul vânzării.

Astfel ca, dacă voința proprietarului este aceea de a ridica o construcție pe teren, ar fi obligat să parcurgă etapele legale, de natură administrativă, prin care ar solicita emiterea autorizației de construire; dreptul de a construi, și deci conferirea unei noi destinații terenului, este un drept aflat sub condiție potestativă. Deci, proprietarul exercită facultatea pe care o are la dispoziție numai dacă dorește.

Această condiție, în considerația faptului că depinde exclusiv de voința cumpărătorului, rezulta că nu are rolul de a anula calitatea terenului de a deveni construibil.

Trimiterea legii fiscale se face la teren construibil, nu teren de construit, norma legală având ca fundament logic posibilitatea de a construi pe teren, la un moment viitor, dar totodată previzibil.

Potrivit prevederilor din Anexa nr. 2 la Legea nr. 350/2001 prin **teritoriu intravilan**, se înțelege “totalitatea suprafețelor construite și amenajate ale localităților ce compun unitatea administrativ-teritorială de bază, delimitate prin planul urbanistic general aprobat **și în cadrul cărora se poate autoriza execuția de construcții și amenajări.** De regulă intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localități suburbane componente).”

Deci, în speță terenurile fiind intravilane, nu rezulta niciun impediment în calea cumpărătorului de a solicita autorității locale, să elibereze autorizația de construire, după parcurgerea etapelor prevăzute în Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Acest fapt ar avea loc, în contextul în care destinația agricolă nu constituie un obstacol în calea proprietarului terenului intravilan de a amprenta acest sol cu o construcție. Schimbarea destinației, așa cum rezultă din **art. 31¹ al Legii nr. 350/2001** nu mai este condiționată – pentru terenurile intravilane de scoaterea din circuitul agricol, atât timp cât actul normativ, stipulează:

“(1) Dreptul de construire se acordă potrivit prevederilor legale, cu respectarea documentațiilor de urbanism și regulamentelor locale de urbanism aferente, aprobate potrivit prezentei legi.

(2) Schimbarea regimului juridic, economic sau tehnic al terenului, potrivit legii, poate fi condiționată de asigurarea căilor de acces, a dotărilor publice și echipamentelor tehnice necesare funcționării coerente a zonei.”

(5) “Pentru terenul trecut în intravilan în baza prevederilor Planului urbanistic general nu este necesară scoaterea din circuitul agricol.”

În condițiile în care, nu există nicio interdicție expresă de schimbare a destinației, înseamnă că destinația în viitor a terenului va fi dată de proprietar, deși nu există niciodată certitudinea că proprietarul va îndeplini toate condițiile legale pentru a construi, chiar dacă terenul are la momentul vânzării caracteristicile unui teren construibil. Prin urmare, dacă planurile urbanistice nu interzic construirea, destinația agricolă a unui teren intravilan nu afectează dreptul de construire al proprietarului pe acel teren.

Or, în speta, contestatarul nu a făcut dovada că planurile urbanistice interzic

construirea pe terenurile care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare nr. x, etc.

Mai mult:

- din analiza fiselor cadastrale anexate rezulta ca singurele mentiuni privind descrierea terenurilor sunt "**teren intravilan** situat in";

- contestatarul nu a depus in sustinerea contestatiei certificatele de urbanism in legatura cu terenurile care au facut obiectul contractelor incheiate dupa data de 22.12.2008 care sa probeze incadrarea terenului intr-o anumita categorie de folosinta, respectiv pentru a justifica scutirea de TVA;

- documentele atasate la dosarul contestatiei (fisele cadastrale, corespondenta purtata cu x, certificat de urbanism) din care rezulta ca terenurile sunt extravilane sau exista anumite interdictii cu privire la folosirea terenurilor respective sunt in legatura cu **contracte de vanzare-cumpare care nu au facut obiectul impunerii** (contractele nr. x);

- potrivit certificatului de urbanism nr. x atasat la contractul de vanzare-cumparare nr. x la rubrica "regimul economic" se mentioneaza "folosinta actuala a terenului: teren liber de constructii. Conform PUZ aprobat cu HCL nr. x face parte din zona de locuinte individuale si colective mici cu inaltimi de S+P+1+M cu regim de construire continuu sai discontinuu. (...) **solicita construirea S+P+1E+M, imprejmuire, utilitati.**"

- referitor la faptul ca o parte dintre contracte au ca obiect constructii vechi:

Potrivit dispozitiilor art. 141 lit f din Codul fiscal, in vigoare in anul 2008:

"Art. 141 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 constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

2. construcție înseamnă orice structură fixată 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."**

Norme metodologice:

37. (1) În sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.

(2) **Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.**

(3) **Data primei utilizări a unei construcții se referă la construcții care au suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Prin data primei utilizări se înțelege data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în**

cauză. În cazul lucrărilor de transformare în regie proprie a unei construcții, data primei utilizări a bunului după transformare este data documentului pe baza căruia cu valoarea transformării respective este majorată valoarea activului corporal fix.

(4) O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.

(5) Excepția prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se aplică numai în cazul persoanelor care devin impozabile în sensul art. 127 din Codul fiscal pentru livrarea de construcții noi, de părți ale acestora sau de terenuri construibile.”

- referitor la contractul nr. x - conform contractului anexat de insusi contribuabilul, obiectul contractului nu il constituie un apartament vechi, ci terenuri intravilane;

- contractele nr. x nu sunt cuprinse in anexa privind calculul TVA;

- referitor la contractul nr. x - contribuabilul nu a depus in sustinerea contestatiei documente din care sa rezulte data primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării, potrivit dispozitiilor legale, desi conform art. 206 din Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 206** (1) Contestatiya se formulează în scris și va cuprinde:

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază (...).”

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea; or, **cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, desi a avut acesta posibilitate atat cu ocazia depunerii contestatiei, dar si cu ocazia intocmirii Procesului verbal nr. x incheiat de organele de inspectie fiscala.**

Astfel cum deja am subliniat anterior, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”. Intrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei ii revine acestuia.**

- referitor la contractul nr. x - din analiza contractului rezulta ca desi se mentioneaza ca respectiva constructie a fost edificata in baza autorizatiei de construire nr. x si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. x, in cuprinsul contractului se precizeaza ca in fapt aceasta constructie nu este terminata, urmand ca vanzatorii sa execute pe cheltuiala proprie o serie de lucrari (lucrarile fiind mentionate expres in anexa contractului) **in termen de 30 de zile de la data incheierii contractului de vanzare-cumparare**; or, in aceste conditii, potrivit dispozitiilor legale mai sus invocate, 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 utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării, **prin data primei utilizări înțelegandu-se data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză.**

Trebuie subliniat ca in sustinerea contestatiei, contribuabilul nu a prezentat documente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, respectiv procesul-verbal de recepție definitivă a lucrărilor de transformare a construcției în cauză.

- referitor la contractul nr. x - din analiza contractului rezulta ca respectiva

constructie a fost edificata in baza autorizatiei de construire nr. x si a procesului-verbal de receptie nr. x, iar transmiterea dreptului de posesie a imobilului a avut loc la data de **19.04.2006**; mai mult, pretul final al contractului a fost stabilit la nivelul avansului in suma de x euro, achitat la data antecontractului de vanzare cumparare incheiat la data de 19.04.2006.

Trebuie subliniat si faptul ca in legatura cu contractele de vanzare-cumparare care au facut obiectul verificarilor, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata doar prin raportare la data incheierii contractelor de vanzare-cumparare, desi partile au incheiat initial si antecontracte de vanzare-cumparare, fiind achitate sume in avans, cu privire la care devin aplicabile dispozitiile art. 134² din Codul fiscal, care stipuleaza:

“Art.134² (2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

(...) b) **la data la care se încasează avansul,** pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.”

Insa conform dispozitiilor art. 213 alin 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Art. 213 (3) Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se dispune respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de domnul x, cu privire la TVA in suma de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei) :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei), in conditiile in care la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. x, s-au calculat accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 25.09.2005 - 25.07.2014

In drept, potrivit dispozitiilor 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 scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

“Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se

datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

Începând cu data de 01.07.2010, prevederile legale de mai sus s-au modificat după cum urmează:

“**Art. 119** (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“**Art. 120** (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“**Art. 120¹** (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se **calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență** și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadența a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. Astfel, contrar susținerilor contribuabilului, în cazul diferențelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

În speța, sunt aplicabile și dispozițiile art. 156² și art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale:

“**Art. 156²** (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, **până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.**”

“**Art. 158** (1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și **plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³**, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamaie în vigoare.”

Deoarece în sarcina contestatarului a fost reținut debitul de natură taxă pe valoarea adăugată în suma de x lei, iar prin contestație nu s-au prezentat documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, reiese că se datorează și suma de x lei (x lei + x lei), cu titlu de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală nr. x, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 125¹, art. 126,

art. 127, art.128 alin.(1) si alin.(2), art.141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. 1, art. 153, art. 156² si art. 158 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23 (1), pct 37, pct. 56 alin.(1) din HG nr. 44/2004, art. 23, art. 88, art. 89, art. 95, art. 98, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare

D E C I D E

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **x** impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr. **x**, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de **x** lei, care se compun din :

- **x** lei reprezentand TVA ;
- **x** lei (**x** lei + **x** lei) reprezentand accesorii aferente TVA .

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.