



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 47/2015

privind modul de soluționare a contestației depusă de Persoana Fizică X înregistrată la D.G.F.P. Timis sub nr.

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de X cu adresa nr. ... asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulate de Persoana Fizică X cu domiciliul fiscal în Loc. Timisoara, str. ..., Jud. Timis, CIF ..., împotriva măsurilor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... și a Raportului de inspectie fiscală nr. ... , emise de fosta DGFP Timis-Activitatea de Inspectie Fiscală, privind suma totală de .. lei reprezentând:

- TVA de plată ... lei;
- majorări de întârziere ... lei;
- dobânzi de întârziere ... lei;
- penalități de întârziere ... lei.

Prin Decizia de soluționare nr.... emisă de fosta DGFP Timis, se respinge, ca nedepusă în termen, contestația formulată de petent împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. și a Raportului de inspectie fiscală nr.

Prin Decizia civilă nr.... a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se anulează Decizia de soluționare a contestației nr.... și se obligă DGRFP Timisoara la soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. ... și a Raportului de inspectie fiscală nr.

I. Prin contestația formulată, petentul susține următoarele:

1.Referitor la efectuarea inspectiei fiscale de un organ fiscal incompetent

Potentul precizează că, raportat la dispozițiile art. 31 și 99 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările

ulterioare, competenta pentru efectuarea inspectiei fiscale asupra petentului apartine ANAF sau administratiei finantelor publice de la domiciliul fiscal al contribuabilului - in speta AFP Timisoara.

Mai mult decat atat, petentul precizeaza ca acest fapt a fost reclamat si in punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala, insa acesta in cuprinsul paginii ... a raportului de inspectie fiscala s-a multumit a relua dispozitiile legale pe care acesta le-a indicat si nu a facut dovada existentei vreunei delegari speciale de competenta din partea ANAF catre DGFP Timis.

Prin urmare, petentul apreciaza ca intrucat inspectia fiscala a fost efectuata de Directia Generala a Finantelor Publice Timis, fara nici o delegate in acest sens, este indubitabil faptul ca aceasta a fost efectuata de un organ fiscal necompetent si este, prin urmare, lovita de nulitate absoluta.

2. Referitor la nulitatea inspectiei fiscale si a efectelor acesteia datorita nerespectarii dispozitiilor privind persoanele supuse inspectiei fiscale

Potentul precizeaza ca, inspectia fiscala este obligatoriu sa fie supusa dispozitiilor art. 17, 94 si 95-109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mentionand ca orice inspectie fiscala poate fi realizata doar asupra si in legatura cu persoanele in sarcina carora a fost stabilita o datorie catre bugetul consolidat al statului.

Ori, in situatia sa, petentul precizeaza ca i-au fost stabilite in mod nelegal si abuziv datorii tocmai ca efect al inspectiei fiscale .

Asadar, petentul considera ca stabilirea de catre organele fiscale a unor obligatii suplimentare de plata ar fi trebuit realizata in baza prevederilor art. 21-23 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si nu ca efect al unei inspectii fiscale care poate fi exercitata doar asupra persoanelor ce au sau ar fi avut obligatii catre bugetul de stat . Asadar, intrucat petentul nu putea fi, conform legii, subiect al unei inspectii fiscale, acesta apreciaza ca inspectia fiscala si actele subsecvente acesteia sunt nule.

3. Referitor la reaua credinta a organelor fiscale si scopul contrar legii al inspectiei fiscale

Potentul semnaleaza incalcarea art. 12 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, evidentiand caracterul de nelegalitate si de rea-credinta al organelor fiscale de a stabili in sarcina sa TVA suplimentara de plata, asa cum rezulta din cuprinsul actelor invocate de catre inspectorii fiscali, respectiv: adresa ANAF nr. ... si a adresa ANAF ..., acte ce stabilesc in mod clar obiectivele inspectorilor fiscali in sensul „stabilirii caracterului impozabil al tranzactiilor

imobiliare,... respectiv stabilirii caracterului de continuitate al veniturilor obtinute..." ,

Petentul apreciaza ca organele fiscale s-au multumit la a sustine ca principiul bunei credinte a fost respectat.

4. Referitor la ignorarea si aplicarea eronata a dispozitiilor legale in materie de TVA

Petentul precizeaza ca, in intelesul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice. Potrivit alin. (2) al art. 127 sus-mentionat, "este considerata activitate economica si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate".

Totodata, referitor la notiunile de persoana impozabila si activitate economica, petentul mentioneaza ca la punctul 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, se precizeaza ca 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.

Dl. X apreciaza ca pentru a supune o operatiune TVA, trebuie indeplinite cumulativ conditiile expuse la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal .

Petentul precizeaza ca, din cele 2 conditii puse la lit. a) si la lit. d) ale art. 126, rezulta ca operatiunea trebuie sa fie asimilata cu o livrare de bunuri (lit. a)), dar care sa rezulte in mod obligatoriu din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).

Astfel, desi la prima vedere vanzarea de terenuri indeplineste conditia de la lit. a), fiind o livrare in sensul dispozitiilor art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, adica un transfer al dreptului de proprietate catre tertul cumparator, cea de a doua conditie este cea ca aceasta operatiune juridica de transfer al proprietatii sa rezulte dintr-o activitate economica identificata la art. 127 alin. (2) pentru a fi indeplinita si conditia de la art. 126 lit. d).

Petentul apreciaza ca vanzarea de terenuri proprietate personala nu poate fi incadrata nici la ramura comert, deoarece piata romaneasca nu a cunoscut pana in prezent aceasta forma de activitate, iar trimiterea la comercianti nu are in vedere comerciantii in conditiile Codului comercial, deoarece acolo sunt inclusi intre comercianti si producatori si prestatorii de servicii.

Pe de alta parte, petentul apreciaza ca organele fiscale nu ar fi putut sa califice operatiunile ca fiind de natura comerciala, din moment ce Inalta Curte

de Casatie si Justitie a Romaniei, prin Decizia nr...., respectiv Decizia nr. ... statueaza faptul ca „afacerile cu imobile sunt de natura eminamente civile”.

Petentul sustine ca normele metodologice invocate in favoarea impozitarii cu TVA dispun clar la pct. 3 alin. (1) ca „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 considerate 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”.

Astfel, in ceea ce priveste "motivarea caracterului de continuitate", petentul precizeaza ca o alta dovada a masurilor concertate impotriva sa o constituie practica organelor de control de a incalca principiul aplicarii in timp a legislatiei fiscale - fapta materializata prin invocarea unei dispozitii legale inaplicabile tranzactiilor in discutie. Astfel, in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala organele de control au apreciat si motivat caracterul de continuitate al veniturilor raportandu-se la dispozitiile punctului 3 alin. 5 al Normelor metodologice de aplicarea a art. 127 Cod fiscal pentru tranzactiile din anul 2007 in conditiile in care aceasta dispozitie legala a fost introdusa abia la 31 Dec 2009, prin H.G. 1620/2009 - chestiune ce a fost transata definitiv si irevocabil de catre Instanta suprema in Decizia 4349/2011, data in Dosarul 6383/2/2010

Legatura dintre vanzarea de terenuri cu notiunea de exploatare si cu caracterul de continuitate este imposibila, iar incadrarea de catre organele fiscale a activitatilor de vanzare terenuri, in categoria celor ce asigura venituri cu caracter de continuitate, constituie o incalcare grava a celor mai simple reguli si principii ale dreptului si logicii.

Pe langa aspectele de mai sus, referitoare la nelegalitatea stabilirii in sarcina sa a TVA suplimentara de plata si a accesoriilor aferente, ca efect al neindeplinirii conditiilor legale imperative, petentul precizeaza ca si in ipoteza in care ar fi acceptabila interpretarea nelegala data de organele fiscale cu privire la natura impozabila a tranzactiilor efectuate, inregistrarea sa „din oficiu” in scopuri de TVA, (conform art. 153 cod fiscal) abia in anul 2012, deci dupa 4 ani de la data efectuarii tranzactiilor reprezinta o dovada de afectare a patrimoniului personal si a dreptului la proprietate privata.

Pe de alta parte, in ceea ce priveste stabilirea in sarcina sa a majorarilor de intarziere, petentul aprecieza ca total netemeinica stabilirea de majorari de intarziere, din moment ce aceasta a fost o fapta voita a organelor fiscale .

Cu privire la suma reprezentand penalitate de intarziere, petentul apreciaza ca organele fiscale au procedat de asemenea abuziv si complet nelegal.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Timis - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei si au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei, dobanzi de intarziere in

suma de ...lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., rezulta urmatoarele:

Din confruntarea datelor inscrise in „Lista nominala a beneficiarului de venit conform declaratiei 208” pentru dl. X cu contractele prezentate de persoana fizica verificata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca operatiunile efectuate de catre contribuabil, in calitate de vanzator, reprezinta tranzactii cu terenuri arabile intravilane si terenuri intravilane curti-constructii, cat si un apartament (constructie veche).

In Lista nominala a beneficiarului de venit persoana fizica X (sot-coproprietar) figureaza cu un numar de ... tranzactii imobiliare efectuate in perioada 01.01.2006-31.12.2011, asa cum au fost declarate de notarii publici care au autentificat operatiunile, iar persoana fizica Y (sotia-coproprietar) figureaza cu un numar de ...tranzactii efectuate in perioada 01.01.2009-30.06.2011, aceleasi tranzactii imobiliare ce se regasesc la domnul X

Operatiunile de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv inchirierea de imobile si vanzarea de imobile, au fost efectuate cu bunuri detinute in coproprietate in cadrul familiei de catre sotii X si sotia Y, astfel:

- inchiriere a bunurilor comune detinute in cadrul familiei, in baza contractelor de inchiriere pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011, realizand astfel prestari de servicii prevazute de art. 129 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca inchirierea bunurilor imobile este operatiune scutita de TVA fara drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care contribuabilul nu a optat la taxarea operational, conform art. 141 alin. (3) din Legea nr. 571/2003. Operatiunile de inchiriere a bunurilor imobile intra in sfera de aplicare a TVA fiind indeplinite cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin.1) lit.a)-d) din legea 571/2003, iar persoana fizica dobandeste calitatea de persoana impozabila, conform prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003.

Conform prevederilor art. 127 alin. (10) din Legea nr. 571/2003 orice forma de asociere fara personalitate juridica, se trateaza drept asociere in participatiune, care nu da nastere unei persoane impozabile separate. Potrivit art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 in cazul asocierilor tratate drept asocieri in participatiune drepturile si obligatiile legale privind TVA revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile.

Pentru exploatarea bunurilor imobile detinute in coproprietate in cadrul familiei, persoana impozabila este, conform prevederilor art. 125¹ punctul 18 si a prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal modificata, familia privita ca orice asociere constituita in mod legal, deoarece conform prevederilor art. 30 din Codul familiei bunurile dobandite in timpul casatoriei, de oricare dintre sotii, sunt, de la data dobandirii lor, bunuri comune

ale sotilor. Organele de inspectie fiscala apreciaza ca orice conventie contrara este nula, iar potrivit art. 35 din Codul familiei, sotii administreaza si folosesc impreuna bunurile comune si dispun tot astfel de ele. Oricare dintre sotii, exercitand singur aceste drepturi, este socotit ca are si consimtamintul celuilalt sot. Cu toate acestea, nici unul dintre sotii nu poate instraina si nici nu poate greva un teren sau o constructie ce face parte din bunurile comune, daca nu are consimtamintul expres al celuilalt sot, iar art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 defineste persoana impozabila ca fiind orice persoana care actioneaza de o maniera independenta.

Sotii X si Y nu pot actiona separat de o maniera independenta in dispunerea bunurilor imobile comune, ci numai impreuna pot actiona de o maniera independenta in inchirierea ori vanzarea unui bun detinut in comun in cadrul familiei.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca in situatia in care coproprietarii sunt sot/sotie, livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si sernnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere a TVA pentru livrarea respectiva actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu.

Din punct de vedere al TVA persoana impozabila este numai persoana, grupul de persoane sau orice entitate care poate actiona independent, fata de tert.

Conform art. 125¹ punctul 18 din Legea nr. 571/2003, cu aplicare in perioada verificata, persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, (...) si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica.

Potrivit prevederilor punctului 3(6) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile aduse prin HG 1620/2009, care nu modifica art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate in cadrul familiei, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca acesta obligatie.

Prin nota explicativa organul de control a solicitat contribuabilului informatii suplimentare privind persoana desemnata sa indeplinesca obligatia de inregistrare in scopuri de TVA. Contribuabilul a mentionat ca, conform prevederilor punctului 3.(6). din HG. 44/2004 date in aplicarea art. 127 din Codul Fiscal, desemnarea persoanei ca reprezentant cade in sarcina organului fiscal si nu al contribuabilului, in conditiile in care nu se considera persoana impozabila din punct de vedere al TVA, asa cum s-a exprimat in punctul de vedere dat la incheierea inspectiei fiscale.

In acest sens, organul de control a desemnat sa indeplineasca obligatiile privind TVA pe dl. X, in conditiile in care din verificarea documentelor rezulta ca exista obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pentru operatiunile imobiliare.

Anterior vanzarii bunurilor imobile, dl. X casatorit cu Y, efectueaza in cadrul familiei urmatoarele operatiuni in scopuri comerciale:

In anul 1995, in baza contractului de cumparare nr. ..., domnul X a achizitionat terenul inscris in CF nr. ... din Timisoara cu nr. Top: ...; ...; ... in suprafata de ... mp in intravilanul localitatii Timisoara, de la persoana fizica neimpozabila ..., pe care-l utilizeaza in activitatea agricola.

In baza PUD-ului si a schitei de dezmembrare avizata de OJCGC Tirnis cu nr. ... a caror beneficiari sunt X si Y, precum si a avizului Primariei Municipiului Timisoara nr. prin actul de dezmembrare autentificat cu nr. ..., persoana fizica X impreuna cu sotia Y au dezmembrat terenul arabil intravilan in suprafata de ... mp. in ... parcele teren intravilan.

Echipe de inspectie fiscala a apreciat ca pentru realizarea lucrarilor cadastrale persoana fizica X in calitate de beneficiar al PUD-ului a luat masuri active ca orice comerciant atunci cand a angajat arhitectul persoana fizica autorizata ... sa-i efectueze lucrarile cadastrale, angajand costuri ca orice producator.

Din memoriul justificativ nr. ... care a stat la baza realizarii PUD-ului si a dezmembrarii, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca initiatorul si beneficiarul lucrarii PUD este X si Y, iar scopul lucrarii este dezmembrarea terenului in ...de parcele, din care ... parcele pentru drum si ... de parcele cu destinatia de locuri de casa.

Domnul X a declarat in nota explicativa ca a angajat costuri din proprie initiativa si nu intervenite din motive independente de vointa sa, catre Persoana Fizica Autorizata ing. ... pe care l-a angajat pentru lucrarea de dezmembrare a imobilului situat in Timisoara, ... cuprins in Cartea Funciara nr. ..., caruia i-a achitat onorariul pentru lucrarile efectuate.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile realizate de X indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)-d) din Legea nr. 571/2003, respectiv:

- constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata asa cum rezulta din contractele sinalagmatice facute cu titlu oneros;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, imobilele tranzactionate fiind situate in Timisoara, jud. Timis, Romania;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);

Organul de control a constatat ca persoana fizica X intentioneaza sa desfasoare activitate economica de vanzare a bunurilor cu caracter de continuitate incat din anul 2000 cand angajeaza costuri pentru parcelarea

terenului si transformarea acestuia in loturi construibile, ce urmeaza a fi vandute in mod repetat.

La incadrarea terenurilor ca si terenuri construibile organul de control a avut in vedere prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca terenul construibil este orice teren amenajat sau neamenajat pe care se pot efectua constructii conform prevederilor legale in vigoare.

Calificarea terenurilor ca si terenuri construibile rezulta din documentatia cadastrala respectiv din Planul Urbanistic de Detaliu, din regimul juridic al terenului, situarea in intravilanul localitatii sau extravilan, din functiunile stabilite prin PUD.

Fiecare lot rezultat in urma operatiunii de parcelare, indeplineste cumulativ conditiile minime prevazute la art. 30 din HG 525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism din regimul juridic, respectiv:

- frontul stradal este pentru fiecare parcela mai mare de 8 m, respectiv acesta este cuprins intre 14,50 m si 19,66 m.

-Suprafata parcelelor este cuprinsa intre 528 mp si 949 mp, mai mare decat minimul de 150 mp, prevazut in regulamentul de urbanism.

In toate cazurile, parcelele au adancimea mai mare decat latimea, asa cum este prevazut in regulamentul general de urbanism..

Organul de control, in baza informatiilor si documentelor de urbanism, a constatat ca, la solicitarea d-lui X si a d-nei Y, terenul in suprafata de ... mp a fost transformat in ... de loturi construibile pentru case si ...loturi pentru drum.

In anul 2000, contribuabilul a donat catre Statul Roman prin Primaria Municipiului Timisoara imobilul constand din drumuri in suprafata totala de ... mp, imobil inscris in CF nr. ... Timisoara, (...parcele) teren .

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca, chiar daca persoana fizica X nu s-a inregistrat ca si comerciant sau producator la Oficiul Registrului Comertului, a desfasurat activitate similara cu activitatea producatorilor si comerciantilor, a oricarui dezvoltator imobiliar, respectiv a achizitionat terenul in suprafata de ... ha, a angajat prestatori de servicii autorizati care sa efectueze lucrari urbanistice si sa parceleze terenul in ... de parcele, a facut toate demersurile pentru aprobarea PUD-ului de locuinte ... loc. Timisoara. Parcelele de teren astfel transformate au fost destinate vanzarii.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au precizat ca persoana fizica X, anterior intocmirii PUD-ului, a exploatat suprafata de teren de ... ha situata in intravilan, cultivand plante medicinale si aromatice in anii 1997-1998 destinate vanzarii, neutilizand terenul in scopuri personale.

Ulterior, suprafata de teren de ... ha a fost exploatata de catre contribuabil, prin lucrarile de amenajare a terenului, parcelare si lucrari topografice efectuate din voita proprie. Modificarea planului urbanistic a fost efectuat din initiativa sa si nu independent de voita sa..

In perioada 01.01.2008-31.12.2011 persoana fizica X impreuna cu sotia Y a incheiat un numar de 3 contracte de vanzare prin care au fost livrate un numar de 4 parcele de terenuri construibile provenite din activitatea economica, terenuri care nu au fost utilizate in scopuri personale, in valoare totala de ... lei, pentru care niciunul dintre soti nu a indeplinit obligatiile legale in ceea ce priveste colectarea si virarea TVA aferenta in suma de ... lei, asa cum prevede art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile aplicabile din anul 2008, cand intervine si obligatia de a colecta TVA.

Prima tranzactie taxabila realizata in anul 2008 este in valoare de ... lei, iar organele de inspectie fiscala au apreciat ca persoana impozabila avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, inainte de realizarea operatiunii taxabile.

Din contractele de vanzare cumparare prezentate de catre contribuabil si identificate cu lista nominala a beneficiarului de venit cod 208, pana la finalizarea inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit ca persoana fizica a realizat o cifra de afaceri din vanzari imobiliare, dupa cum urmeaza:

- in anul 2007 valoarea de ... lei;
- in anul 2008 valoarea de ... lei;
- in anul 2009 valoarea de ... lei;
- in anul 2011 valoarea de ... lei.

In conformitate cu prevederile art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, „in cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5) si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.”

In anul fiscal 2008, organele de control au stabilit ca domnul X a efectuat ...tranzactii imobiliare cu plata efectuate prin doua contracte de vanzare cumparare.

Prin contractul de vanzare nr. ... prin care X si Y au vandut printr-un singur contract doua imobile, respectiv imobilul, inscris in CF ... si nr. top ...; ...; ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ...mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara si nr. top ...; ...: ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ...mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara, terenuri care au fost dobandite anterior prin contractul de vanzare cumparare nr. ... si transformat prin actul de dezmembrare nr. Valoarea de vanzare a fost de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea intra in sfera de aplicare a TVA, provenind din activitatea economica prevazuta la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal de exploatare a bunurilor imobile detinute in coproprietate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, care nu au fost utilizate in scopuri personale, fiind indeplinite

cumulativ conditiile de la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2008.

Totodata organele de inspectie fiscala au mentionat ca operatiunea este taxabila, avand ca obiect vanzarea a doua terenuri construibile, pentru care nu se aplica scutirea de TVA prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicare in anul 2008.

Calitatea terenurilor ca fiind construibile, amenajate sau neamenajate pe care se pot executa constructii rezulta din documentatia de urbanism PUD avizata in anul 2000, in urma careia parcela in suprafata de ... mp a fost parcelata in ...de loturi alaturate destinate construirii de locuinte si drumuri. Conform schitei, parcela nr. 4 si parcela nr. 3 sunt destinate construirii de locuinte si indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 30 din HG. 525/1996, avand frond stradal de ... m, suprafata de ... mp. si adancimea de ... m astfel incat loturile fiecare in parte sunt construibile.

Organele de inspectie fiscala au aratat ca urmatoarea tranzactie s-a incheiat conform contractului de vanzare nr. ... prin care X si Y vand imobilul, inscris in CF ... si nr. top ... constand din arabil intravilan, in suprafata de ...mp. aflat in intravilanul localitatii Timisoara, teren care a fost dobandit anterior prin contractul de vanzare cumparare nr. ... si transformat prin actul de dezmembrare nr. Valoarea de vanzare a fost de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea intra in sfera de aplicare a TVA, provenind din activitatea economica prevazuta la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 de exploatare a bunurilor imobile detinute in coproprietate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, care nu au fost utilizate in scopuri personale, fiind indeplinite cumulativ conditiile de la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu aplicare in anul 2008.

Totodata organele de inspectie fiscala au mentionat ca operatiunea este taxabila, avand ca obiect vanzarea unui teren construibil, pentru care nu se aplica scutirea de TVA prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu aplicare in anul 2008.

Calitatea terenului ca fiind construibil, amenajat sau neamenajat pe care se pot executa constructii rezulta din documentatia de urbanism PUD avizata in anul 2000 si a schitei; parcela nr. ... este destinata constructiei de locuinte si indeplineste cumulativ conditiile prevazute la art. 30 din HG.525/1996, avand frond stradal de ... m, suprafata de ... mp. si adancimea de ... m astfel incat lotul este construibil.

Pentru aceasta operatiune organele de inspectie fiscala au stabilit ca petentul nu a colectat TVA. Astfel, organul de control a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta sumei de ... lei, potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, conform prevederilor punctului 62, alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice date in aplicarea art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2008

stabilindu-se pentru anul fiscal 2008 taxa pe valoarea adaugata colectata, datorata, nedeclarata si nevirata, in suma de ... lei, determinata prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% asupra bazei impozabile, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2008.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca perioada fiscala pentru anul 2008 este luna calendaristica, conform art. 156¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In anul fiscal 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul X a efectuat o singura tranzactie imobiliara cu plata, prin contractul de vanzare nr. ... prin care a tranzactionat un apartament vechi, conform adresei nr. ... emisa de catre Primaria Timisoara care a comunicat faptul ca acest apartament a figurat in evidentele fiscale construit in anul 1996. Apartamentul este compus dintr-o camera si dependinte, cu ... mp. teren in folosinta si ...% din partile comune indivize, care sunt: toate instalatiile si dependintele folosite in comun inscris in CF nr. ... Timisoara (provenita din conversia de pe hartie a CF nr....Timisoara), cu nr. top ..., apartament dobandit ca bun comun prin cumparare, prin contractul de cumparare nr. ..., care nu a fost utilizat in scopuri personale, contribuabilul avand domiciliul in Timisoara str. ...din anul 1995. Valoarea de vanzare a fost de ... lei. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea intra in sfera de aplicare a TVA, apartamentul nefiind utilizat in scopuri personale. Vanzarea imobilului provine din activitate economica de exploatare a bunurilor imobile in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, conform prevederilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de control au stabilit ca operatiunea este scutita de TVA fara drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind vanzare de constructie veche.

In anul fiscal 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul X nu a realizat tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal.

In anul fiscal 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul X a efectuat o singura tranzactie imobiliara cu plata.

Prin contractul de vanzare nr. ... prin care X si Y au vandut imobilul, inscris in CF ... si nr. top ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de 751 mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara, teren care a fost dobandit anterior prin contractul de vanzare cumparare nr. ... si transformat prin actul de dezmembrare nr. ...

Valoarea de vanzare a fost de ... lei. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunea intra in sfera de aplicare a TVA, provenind din activitatea economica prevazuta la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 de exploatare a bunurilor imobile detinute in coproprietate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, care nu au fost utilizate in scopuri personale, fiind indeplinite cumulativ conditiile de la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2011.

Astfel livrarile de bunuri efectuate de contribuabil in anul 2011 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care specifica ca "...De asemenea, constituite activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate." Totodata, organele de control au mentionat ca operatiunea este taxabila, avand ca obiect vanzarea unui teren constructibil, pentru care nu se aplica scutirea de TVA prevazuta de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2011. Calitatea terenului ca fiind constructibil, amenajat sau neamenajat pe care se pot executa constructii rezulta din documentatia de urbanism PUD avizata in anul 2000 si a schitei; parcela nr. 10 este destinata construirii de locuinte si indeplineste cumulativ conditiile prevazute la art. 30 din HG. 525/1996, avand frond stradal de ... m, suprafata de ...mp. si adancimea de ... m astfel incat lotul este constructibil.

Pentru aceasta operatiune, contribuabilul X ori Y nu a colectat TVA.

Organul de control a procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta sumei de ... lei, potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conform prevederilor punctului 62 alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice date in aplicarea art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se pentru anul fiscal 2011, o taxa pe valoarea adaugata colectata, datorata, nedeclarata si nevirata, in suma de ... lei, determinata prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% asupra bazei impozabile, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/003 cu aplicare in anul 2011.

Perioada fiscala pentru anul 2011 este trimestrul calendaristic, conform art. 156¹ alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe intreaga perioada verificata 01.01.2007-30.06.2012, organul de control a stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a deciziei nr. 2/2011, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%, respectiv 24%, asupra bazei impozabile in suma de ... lei ce reprezinta contrapartida obtinuta de contribuabilul X din vanzarea imobilelor proprietate personala si care a ramas la dispozitia vanzatorului, avand in vedere ca in contractele de vanzare nu se prevede ca pretul stipulat include si TVA.

Baza de impozitare la TVA a fost stabilita de organele de inspectie fiscala conform art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar cota de taxa a fost stabilita conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, si conform Deciziei nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale, respectiv tot ceea ce constituie

contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea curnparatorilor, intrucat:

1. la momentul vanzarii si incasarii pretului persoana fizica nu a fost inregistrata in scopuri de TVA, aplicand regimul special de scutire TVA prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel pretul de vanzare nu a cuprins taxa pe valoarea adaugata fiind practicat de un neplatitor de TVA;

2. potrivit clauzelor contractuale prevazute in contractele de vanzare cumparare autentificate de notarii publici, pretul total de vanzare nu prevede ca include TVA, nu se mentioneaza nimic cu privire ta TVA;

Pentru TVA colectata stabilita suplimentar aferenta perioadei 01.01.2007-30.06.2012, in suma totala de ... lei, conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art. 119 si respectiv art. 120, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 0,10%, de la scadenta in functie de perioada fiscala si pana la data de 30.06.2010.

Echipele de inspectie fiscala au calculat dobanzi de intarziere in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 0,05% de la data de 01.07.2010 si pana la data de 30.09.2010, si in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 0,04% de la data de 01.10.2010 si pana la data de 25.07.2012.

Organele de inspectie fiscala au calculat penalitatile de intarziere in suma de ... lei prin aplicarea cotei de 15% conform pct. 11 alin. (1) si alin. (2) lit. c) din OUG 39/21.04.2010 in suma de ... lei (... lei x 15%), pentru obligatiile fiscale ce inregistreaza intarzieri la plata mai mari de 90 de zile.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor fiscale și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Dl.X are domiciliul fiscal in loc. Timisoara, str. ..., Jud. Timis, CIF

Cauza supusa solutionarii o reprezinta legalitatea emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... in suma totala de ... lei, in conditiile in care sustinerile petentului din contestatie nu sunt de natura a schimba situatia de fapt fiscala determinata de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., s-a stabilit in sarcina petentului o TVA suplimentara in suma de ... lei, la care s-au calculat accesorii de ... lei, aferenta unor tranzactii imobiliare efectuate de petent si pentru care acesta nu s-a inregistrat in scopuri de TVA. Concret, in anul 1995, in baza contractului de cumparare nr. ..., domnul X a achizitionat terenul inscris in CF nr. ... din Timisoara cu nr. Top: ... in suprafata de ... mp in intravilanul localitatii Timisoara, de la persoana fizica neimpozabila ..., pe care, impreuna cu sotia sa Y, pe baza actului de dezmembrare autentificat cu nr. ... si a altor documente

eliberate de Primarie, l-au dezmembrat in ... parcele teren intravilan, din care .. parcele pentru drum si ... de parcele cu destinatia de locuri de casa.

In perioada 01.01.2008-31.12.2011 persoana fizica X impreuna cu sotia Y, a incheiat un numar de ...contracte de vanzare prin care au fost livrate un numar de ...parcele de terenuri construibile provenite din activitatea economica, terenuri care nu au fost utilizate in scopuri personale, in valoare totala de ... lei, pentru care niciunul dintre soti nu a indeplinit obligatiile legale in ceea ce priveste colectarea si virarea TVA aferenta in suma de ... lei, asa cum prevede art. 156 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile aplicabile din anul 2008, cand intervine si obligatia de a colecta TVA.

Prin contestatie, petentul sustine in principal ca interpretarea data de organele fiscale cu privire la natura impozabila a tranzactiilor efectuate este nelegala.

a) Cu privire la aspectele de natura procedurala invocate in contestatie

1. In ceea ce priveste sustinerea petentului ca inspectia fiscala a fost efectuata de un organ necompetent, motiv pentru care este lovita de nulitate absoluta, precizam ca modul de organizare si functionare a ANAF si unitatilor subordonate este reglementat, la nivelul perioadei supuse controlului, de HG 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală si OPANAF 375/2009 privind structura organizatorica a DGFP judetene- aparat propriu si unitati subordonate.

Potrivit primului act normativ invocat, in speta sunt incidente prevederile art.4 si 11, care precizeaza:

„ART.4

2

În subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală funcționează Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămilelor, direcțiile generale ale finanțelor publice județene și Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București, ca instituții publice cu personalitate juridică.

Art.11

(4) Structura organizatorică a direcțiilor generale ale finanțelor publice județene, administrațiilor finanțelor publice municipale, orașenești și comunale, precum și a Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București și a administrațiilor finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Prin OPANAF 375/2009 privind structura organizatorica a DGFP judetene- aparat propriu si unitati subordonate, structura fostei DGFP Timis a fost stabilita dupa cum urmeaza:

- Activitatea de Metodologie si Administrare a Veniturilor Statului;
- Activitatea de Inspectie Fiscala;
- Activitatea de Trezorerie si Contabilitate Publica

- Servicii/birouri/compartimente independente;
- Unitati fiscale municipale/orasenesti/comunale

Din atribuțiile Activității de Inspectie Fiscala, atat in ceea ce priveste persoanele juridice, cat si persoanele fizice, mentionam:

- efectueaza inspectii fiscale in vederea verificarii bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si accesoriilor aferente acestora.

Intrucat administratia finantelor publice de la domiciliul fiscal al contribuabilului, respectiv AFP Timisoara, nu avea in structura si activitatea sa activitatea de inspectie fiscala, aceasta desfasurandu-se la nivel de DGFP Timis, potrivit celor prezentate mai sus, competenta de efectuare a inspectiei fiscale a fost cea prevazuta de lege, sustinerile petentului in acest sens fiind fara temei.

2. In ceea ce priveste nulitatea inspectiei fiscale si a efectelor acesteia datorita nerespectarii dispozitiilor privind persoanele supuse inspectiei fiscale, OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, la art.17 si 94, invocate si de petent, dar interpretate de o maniera diferita de vointa legiuitorului, precizeaza:

“Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Art. 17 Subiectele raportului juridic fiscal

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.

Astfel, susținerea petentului potrivit careia inspectia fiscala poate fi exercitata doar asupra persoanelor ce au sau ar fi avut obligatii catre bugetul de stat si ca petentul nu putea fi, conform legii, subiect al unei inspectii fiscale, este eronata si in afara prevederilor legale mai sus enuntate, precum si a altora conexe.

3. In ceea ce priveste invocarea, de catre petent, a incalcarii, de catre organele de inspectie fiscala, a prevederilor art.12 din Codul de procedura fiscala referitoare la buna-credinta, precizam ca aprecierea petentului referitoare la „*caracterul de nelegalitate si de rea-credinta al organelor fiscale de a stabili in sarcina sa TVA suplimentara de plata*” este o afirmatie fara fundament legal si material, in sensul lipsei dovezilor care sa o sustina, cu atat mai mult cu cat art 12 precizeaza:

“Art. 12 Buna-credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii.”

iar constatarile din Raportul de inspectie fiscala nu indica o incalcare a acestuia.

De asemenea, art.95 din Codul de procedura fiscala precizeaza:

“Art. 95 Persoanele supuse inspecției fiscale

Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege.”

Potrivit acestora prevederi, coroborate cu cele ale art.94 mai-sus citat, inspectia fiscala se exercita asupra tuturor persoanelor care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat,iar scopul inspectiei fiscale este acela de a verifica legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, a respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

In lipsa dovezilor aduse de petent referitoare la scopul contrar legii al inspectiei fiscale desfasurate, in conditiile in care , potrivit art.206 din Codul de procedura fiscala :

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*

d) dovezile pe care se întemeiază;”

organul de solutionare constata ca sustinerea petentului este neintemeiata.

b) *Cu privire la aspectele de fond invocate in contestatie*

Urmare analizei dosarului cauzei, organul de solutionare constata urmatoarele:

In anul 1995, in baza contractului de cumparare nr. ..., domnul X a achizitionat terenul inregistrat in CF nr. ... din Timisoara cu nr. Top: ... in suprafata de ... mp in intravilanul localitatii Timisoara, de la persoana fizica neimpozabila ..., pe care, impreuna cu sotia sa Y, pe baza actului de dezmembrare autentificat cu nr. ... si a altor documente eliberate de Primarie, l-au dezmembrat in ... parcele teren intravilan, din care ...parcele pentru drum si ...de parcele cu destinatia de locuri de casa.

In perioada 01.01.2008-31.12.2011 persoana fizica X impreuna cu sotia Y, a incheiat un numar de ... contracte de vanzare prin care au fost livrate un numar de ... parcele de terenuri construibile provenite din activitatea economica, terenuri care nu au fost utilizate in scopuri personale, in valoare totala de ... lei, dupa cum urmeaza:

- in 2008:

a) prin contractul de vanzare nr. ..., X si Y au vandut printr-un singur contract doua imobile, respectiv imobilul, inregistrat in CF ... si nr. top ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ... mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara si nr. top ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ...mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara, la o valoare de vanzare de ... lei;

b) prin contractul de vanzare nr. ..., X si Y vand imobilul, inregistrat in CF ... si nr. top ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ... mp aflat in intravilanul localitatii Timisoara, la o valoare de vanzare de ... lei.

Totalul tranzactiilor efectuate la nivelul anului 2008 : ... lei.

- in 2009:

Domnul X a efectuat o singura tranzactie imobiliara cu plata, prin contractul de vanzare nr. ... prin care a tranzactionat un apartament vechi, construit in anul 1996, la o valoare de vanzare de ... lei.

Organele de control au stabilit ca operatiunea este scutita de TVA fara drept de deducere conform art. 141 alin. (2) lit. F) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind vanzare de constructie veche.

Total tranzactii la nivelul anului 2009: ... lei.

- in 2010:

Nu au loc tranzactii imobiliare care sa intre in sfera TVA.

- in 2011:

Prin contractul de vanzare nr. ...,X si Y au vandut imobilul inregistrat in CF ... si nr. top ..., constand din arabil intravilan, in suprafata de ...mp, aflat in intravilanul localitatii Timisoara, la o valoare de vanzare de ... lei.

Total tranzactii la nivelul anului 2011: ... lei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.127, „Persoane impozabile și activitatea economică” din Codul fiscal:

“(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. “

Norme metodologice:

“Art. 127 al.2

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 “,

precum și cele ale art.126 „Operațiuni impozabile” Cod fiscal:

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

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

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

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

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

Asa după cum se poate concluziona din textele legale mai-sus citate, orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice ce cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, este o persoană impozabilă din punct de vedere a TVA.

De asemenea, rezulta ca operațiunile desfășurate de către petent se circumscriu noțiunii de livrări de bunuri efectuate în România de către persoane impozabile, adică persoane ce desfășoară în mod independent activități economice de natura celor desfășurate de comercianți, fiind operațiuni impozabile din punct de vedere a TVA.

Desi petentul apreciaza, prin contestatie, ca „vanzarea de terenuri proprietate personala nu poate fi incadrata la ramura comert,... iar trimiterea la comercianti nu are in vedere comerciantii, in conditiile Codului comercial...”,

precizam ca neefectuarea operatiunilor de inregistrare la ORC in vederea efectuării unor fapte de comert nu înlătură obligația petentului de a plăti TVA pentru activitatea desfășurată și nu modifică natura acestor operațiuni, încadrarea vânzărilor de terenuri ca impozabile din punct de vedere al [TVA](#) fiind activități comerciale de vânzare - cumpărare de bunuri imobile și prin urmare, fapte de comert.

În ceea ce privește inexistența caracterului de continuitate invocat de petent, din actele existente la dosar, organul de solutionare constata ca acesta a înstrăinat ... terenuri, dintre care ... ulterior datei la care trebuia să devină plătitor de TVA, obținând venituri din tranzacțiile realizate .

De altfel, organul fiscal nu a stabilit [TVA](#) doar pe baza caracterului de continuitate al tranzacțiilor, ci a considerat în mod legal ca fiind activitate economică în sensul prevăzut de art.127 alin.2 Cod fiscal , exploatarea bunurilor prin prisma caracterului de comerciant, tranzacțiile efectuate de către petent îndeplinind condițiile cumulative prevăzute de art.126 Cod fiscal , fiind astfel tratate ca operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Chiar daca în legislația fiscală nu se preciza în mod clar, până la intrarea în vigoare a OUG nr.109/2009 si a HG 1620/2009 , ce se înțelege prin obținerea de venituri cu caracter de continuitate, din indicarea acelor operațiuni care nu intrau în sfera activităților economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, organul de solutionare apreciaza că puteau fi identificate prin aplicarea regulii de interpretare „ per a contrario ”, acele activități economice desfășurate în scopul obținerii de astfel de venituri.

Din cele relevate mai sus, organul de solutionare considera că, în nici un caz, vânzarea de către petent, in perioada 2008-2011, a unui număr de ... imobile – ... terenuri construibile, supuse TVA si ... apartament pentru care se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu reprezintă o operațiune cu caracter izolat, scopul obținerii de către petent a unor venituri cu caracter de continuitate fiind evident.

Asa cum reiese din Raportul de inspecție fiscală, petentul, in 1995 a achiziționat un teren in suprafata de ... mp in intravilanul localitatii Timisoara, pe care, impreuna cu sotia sa Y, l-au dezmembrat in ... parcele teren intravilan, din care ... parcele pentru drum si ... de parcele cu destinatia de locuri de casa, în scopul vânzării acestora, stare de fapt necontestată de către petent, ceea ce demonstrează că petentul a desfășurat activitate economică prin exploatarea de bunuri, în scopul obținerii de venituri, astfel că, susținerea acestuia cu privire la faptul că îi lipsește calitatea de „persoană impozabilă ” este neintemeiata.

Potrivit prevederilor art.152 Cod fiscal, alin.(1) si (6), aplicabil anului 2008:

„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin. (1)”.

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

Norme metodologice:

“Art. 152 al.6

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

Întrucât petentul nu și-a îndeplinit obligația de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezentate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) Cod procedura fiscală, pentru capatul de cerere privind TVA în suma de ... lei, contestația urmează a fi respinsă ca neintemeiată.

În ceea ce privește accesoriile în suma totală de ... lei, aferente debitului reprezentând TVA în suma de ... lei, în speță sunt incidente sunt incidente

prevederile OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare, care la art.119-120¹ prevede:

“ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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

Dobânzi

(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.

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(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.”

Asa după cum se poate observa din cele prezentate, pentru neplata la termenele scadente a obligațiilor bugetare, se datorează dobânzi și penalități de întârziere, până la data plății inclusiv. Aceste dispoziții au un caracter imperativ și nu unul condiționat de aplicarea unor eventuale prevederi ale Codului de procedură civilă.

De asemenea, petentul nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul obligațiilor fiscale accesorii, data de la care au fost calculate, baza de calcul a acestora, numărul de zile de întârziere și cota aplicată.

În consecință, față de cele reținute, acestea se datorează în condițiile în care sunt accesorii debitului datorat, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

În ceea ce privește capatul de cerere privind contestatia împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..., emise de fosta DGFP Timis-Activitatea de Inspecție Fiscală, în drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ART. 85

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

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

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”

“ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

„ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) *** Abrogată

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

Aceste prevederi trebuie coroborate cu art.106 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“ART. 106 (devenit art. 109, după republicarea din anul 2007)

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

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

(3) *În cazul în care, ca urmare a efectuării inspecției fiscale, au fost sesizate organele de urmărire penală, decizia de impunere privitoare la obiectul sesizării penale se poate emite după soluționarea cu caracter definitiv a cauzei penale.*”

Norme metodologice:

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

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

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

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

În speță sunt incidente și prevederile OPANAF nr. 1021/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice", unde se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

“În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

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

Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.”

Față de toate cele arătate mai sus, posibilitatea de contestare și de soluționare, conferită de art. 205, art.213 alin.(1) (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

.....

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

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

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

Titlul de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este decizia de impunere, deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.

Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării sefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și sta la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organelor fiscale, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, iar conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, petenta a formulat contestație împotriva deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală.

În consecință, în condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, contestația formulată de dl.X împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... emis de către fosta DGFP Timis-Activitatea de Inspectie Fiscala, urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la adresa petentului depusa la DGRFP Timisoara si inregistrata sub nr.... , prin care acesta intelege sa precizeze si sa motiveze suplimentar anumite aspecte prezentate in contestatia depusa la fosta D.G.F.P. Timis sub nr. ... si a carei solutionare face obiectul prezentei Decizii, facem urmatoarea precizare:

-potrivit prevederilor OANAF 2.906/ 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2 Instrucțiuni pentru aplicarea art. 206 din

Codul de procedură fiscală - Forma și conținutul contestației, la pct.2.6 se stipulează:

“Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

- de asemenea, în același sens sunt și prevederile pct.3.9 din același act normativ menționat mai sus:

“3.9. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.”

Pornind de la aceste temeuri de drept, organul de soluționare constată că adresa petentului depusă la DGRFP Timisoara în ... prin care înțelege să aducă completări la contestația depusă în 2012, este tardivă, în sensul nerespectării termenului de depunere, conform celor menționate anterior. Astfel, organul de soluționare nu poate analiza pe fond aspectele ridicate în această adresă, întrucât nu s-au respectat condițiile procedurale referitoare la termenul de depunere a unor eventuale completări aduse în susținerea contestației sau modificări de pretenții.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Respingerea, ca neintemeiată, a contestației formulată de Persoana Fizică X, împotriva măsurilor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. privind suma totală de ... lei reprezentând:

- TVA de plată ... lei;
- majorări de întârziere ... lei;
- dobânzi de întârziere ... lei;
- penalități de întârziere ... lei.

2. Respingerea, ca inadmisibilă, a contestației formulată de Persoana Fizică X, împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... emis de către fosta DGFP Timis-Activitatea de Inspecție Fiscală.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- X cu domiciliul fiscal în Loc. Timisoara, ..., Jud. Timis
- DGRFP Timisoara - AJFP Timis.

4. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...