



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B  
300081 Timișoara  
Tel : 0256 499334  
Fax : 0256 499332  
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

**D E C I Z I A NR. 3545/322/30.10.2013**

privind soluționarea contestației formulată de **d-na x**  
înregistrată la D.G.F.P. x sub nr.x/09.07.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice nr.1 prin adresa nr.x/19.07.2013, înregistrată la D.G.F.P.x sub nr.x/24.07.2013, asupra contestației formulată de d-na x cu domiciliul în x, str. x, nr.x sc.x, ap.x, jud.x și cu domiciliul procedural ales la „Cabinet de Avocat x” cu sediul în x, str. x, nr.x, ap.x.

D-na x contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/04.06.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată cu semnatura și ștampila reprezentantului legal care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată d-na x se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.x/04.06.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013 pe care o consideră eronată și netemeinică.

Contestatoarea susține că, aspectele legate de interpretarea prevederilor art.127 alin.(2) din Lega nr.571/2003 cu privire la interpretarea sintagmei „exploatarea bunurilor corporale și necorporale”, art.128 se ferește de a folosi termenul vânzare pentru a descrie o activitate impozabilă și folosește sintagma transferul dreptului de a dispune ca și proprietar. În acest sens, pentru a preciza dacă operațiunea respectivă este impozabilă, a fost sesizată C.J.U.E.

De asemenea, contestatoarea susține că autoritatea fiscală, prin modul eronat în care calculează această taxă nu acordă dreptul de deducere a TVA-ului pentru achizițiile efectuate în această perioadă, încălcând principiul neutralității măsurilor fiscale. Analizând în acest mod tranzacțiile imobiliare, fără a acorda dreptul de deducere, se ajunge la un non-sens comercial și fiscal, prin denaturarea bazei impozabile, ajungând că aceasta să fie mult mai mare decât este în realitate și, după plata TVA și impozit pe profit persoana impozabilă să rămână cu mai puțin capital decât la începutul tranzacției. Astfel, principiul neutralității fiscale apare în toate deciziile pronunțate de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene și, în acest sens prevederile art.153 din Codul fiscal fac referire la taxarea inversă, nu este precizat dacă cei cu care a desfășurat activității au fost declarați persoane impozabile prin decizie ulterioară ANAF.

Contestatoarea arată că un efect al acestui principiu, accesoriile bazei impozabile, penalitățile și majorările sunt calculate asupra bazei mărite artificial și sumele cuprinse în raportul de inspecție sunt profund abuzive, încălcând un alt principiu și anume cel al certitudinii impunerii (Cauza C -132/2006).

Cu privire la art.127 din Legea nr.571/2003, contestatoarea arată că a fost introdus în anul 2009 prin OUG nr.109/2009, moment în care legiuitorul român a înțeles să clarifice în mod expres noțiune de “orice fel de tranzacții”, la fel și normele au fost publicate în anul 2009 prin H.G. nr.1620/2009.

Diferențele de exprimare între art.127 din Codul fiscal și art.9 din Directiva 112/2006, cea care reglementează TVA-ul la nivel european au dat naștere la controverse. Astfel, contestatoarea arată că art.9 din directiva stabilește ca impozabile orice activități, folosind în mod expres această sintagmă. Art.127 din Codul fiscal face referire la activitățile economice de natura celor arătate la alin.(2) din art.127 unde sunt cuprinse tranzacțiile imobiliare.

Contestatoarea precizează că, chiar ANAF prin adresele nr.x/2008, nr.x/2010 și nr.x/2010 recunoaște că încalcă principiul certitudinii impunerii, recunoscând că normele sunt neclare și împiedică contribuabilul să înțeleagă în mod cert ce are de făcut pentru a intra într-o legalitate fiscală.

D-na x arată că în anul 2008 a intrat în vigoare OUG nr.44/2008 prin care se creează un cadrul cert în care se pot desfășura activități economice în România, unde la art.5 sunt expuse în mod limitativ aceste cadre, persoana fizică nu este menționată și unde o persoană care nu este subiect de drept fiscal cu privire la TVA, nu mai poate fi impusă ca plătitor al acestei taxe după apariția acestui cadrul legal.

De asemenea, arată că OUG nr.44/2008 introduce și noțiunea de patrimoniu de afecțiune, care este acea parte a patrimoniului persoanei fizice cu care aceasta participă, în una dintre formele agreeate de art.5 din OUG la o activitate comercială, și nu ca persoană fizică care nu mai este subiect de drept.

Față de cele prezentate, contestatoarea solicită reanalizarea dosarului și exonerarea de la plată a cel puțin a sumelor de după 2007, având în vedere că în

anul 2008 nu a efectuat nici o tranzacție fiscalizabilă și nu mai putea să aibă calitatea de persoană plătitoare de TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/04.06.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit datelor furnizate de către organul fiscal competent din cadrul D.G.F.P. x prin „Lista nominală beneficiar de venit conform declarației cod 208” emisă pentru contribuabilul x, în perioada 01.01.2007-31.12.2011 aceasta a efectuat 34 de tranzacții imobiliare (contracte de vânzare-cumpărare și contracte de schimb imobiliar). Totodată au fost identificate 2 tranzacții imobiliare care figurau în Lista nominală a beneficiarilor de venit conform declarației 208 pe numele d-lui x, tranzacții realizate împreună cu persoana fizică x, mandatar fiind domnul x.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007, d-na x a efectuat 4 tranzacții imobiliare prin mandatar x, conform procurii notariale nr.x/05.07.2006, prin care vinde 4 parcele de teren arabil intravilan prin 4 contracte de vânzare-cumpărare nr.x/24.01.2007, nr.x/24.01.2007, nr.x/24.01.2007 și nr.x/24.01.2004. Prima tranzacție efectuată în nume propriu și în afara asocierii a fost în valoare de x lei, fiind considerată ocazională și neimpozabilă, dar care a fost luată în calcul la stabilirea plafonului de scutire, dacă intervine o a doua tranzacție. Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 24.01.2007 a depășit plafonul anual de scutire TVA de 119.000 lei, realizând o cifră de afaceri de x lei, persoana fizică x având obligația să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 10.02.2007 și să aplice regimul normal de taxare pentru orice livrare efectuată după data de 01.03.2007, potrivit prevederilor art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2008 organele de inspecție fiscală au constatat că d-na x a efectuat 3 tranzacții cu bunuri imobiliare proprii, respectiv contracte de schimb imobiliar, aceste neconstituind livrări de bunuri în sensul art.128, fiind executate în asociere cu x, x, x, x și x, în scopul realizării PUZ, pentru care a fost mandatat x.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008, d-na x a efectuat 9 tranzacții imobiliare în asociere cu coproprietarii cu x, x, x, x, x și x cu soția, mandatar y. Astfel, calitatea de persoană impozabilă a dobândit-o dl. y în calitate de asociat activ, chiar dacă nu a fost prezentat nici un contract de asociere, așa cum prevede Ordinul A.N.A.F. nr.1415/2009.

Organele de inspecție fiscală au precizat că persoana impozabilă este y mandatat de ceilalți coproprietari să stabilească prețul de vânzare și să vândă cui crede de cuviință respectivele terenuri, comportându-se ca orice asociat activ a oricărei asocieri fără personalitate juridică.

În anul 2009 organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică y efectuează 12 tranzacții imobiliare cu bunuri imobiliare proprii reprezentând terenuri construibile, pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că operațiunile respective intră în sfera de TVA, provenind din activitate economică prevăzută la art.127 alin.(1) și

alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, care nu au fost utilizate în scopuri personale, fiind îndeplinite cumulativ condițiile de la art.126 alin.(1) din același act normativ.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată, aferentă sumei de y lei, ce reprezintă contrapartidă obținută de furnizor din partea cumpărătorilor, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice date în aplicarea art.152 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, în sumă de y lei, determinată prin aplicarea cotei standard de TVA de 19 % asupra bazei impozabile, conform art.140 alin.(1) din același act normativ.

În anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică x nu realizează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal.

În anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică x a efectuat 2 tranzacții imobiliare în asociere cu coproprietarii, x, x, x și cu soția) mandatar domnul y. Astfel, calitatea de persoană impozabilă a dobândit-o dl. y în calitate de asociat activ, chiar dacă nu a fost prezentat nici un contract de asociere, așa cum prevede Ordinul A.N.A.F. nr.1415/2009.

Organele de inspecție fiscală pentru întreaga perioadă 01.01.2007-30.06.2012, pentru operațiunile realizate de d-na x, în nume propriu și în afara asocierii, pentru care conform art.127 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei. De asemenea, precizează faptul că în contractele de vânzare nu se prevede ca prețul stipulat include și TVA și conform prevederilor art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 obligat la plata taxei este furnizorul.

Pentru neachitarea la scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei, dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și acesorii aferente în sumă de x lei, Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007–2012, persoana fizică x datorează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** urmare a verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2007 persoana fizică x a realizat un număr de 4 tranzacții imobiliare prin

mandatar y, conform procurii notariale nr.x/05.07.2006 prin care vinde 4 parcele de teren arabil intravilan prin 4 contracte de vânzare-cupărare nr.x/24.01.2007, nr.x/24.01.2007, nr.x/24.01.2007 și nr.x/24.01.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2009, persoana fizică x a realizat un număr de 12 tranzacții imobiliare constând în vânzarea teren "curți-construcții". Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de persoana fizică x au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), că aceasta a realizat venituri cu caracter de continuitate, fapt pentru care persoana fizică x dobândește calitatea de persoană impozabilă, având obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, respectiv 24.01.2007, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2007.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat că persoana fizică x este persoană impozabilă, iar tranzacțiile efectuate de acesta în perioada 2007-2012, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, motiv pentru care au stabilit în sarcina acesteia taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei, calculată prin aplicarea cotei standard de 19%, asupra valorii totale a tranzacțiilor ce nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neachitarea la scadență a diferenței de TVA în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă totală de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data de 28.05.2013.

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

#### Art. 126

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin. (2);"

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

Potrivit art. 127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(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.”

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care *„desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de naturaceleor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”*

Prevederile art.127 alin.(2) din Codul fiscal sunt completate de pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

„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 alte bunuri care sunt folosite de acestea 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, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

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

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

#### Art.153

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere

trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

[...]

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

#### Art.152

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin. (2) lit. b).

[...]

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

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

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

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

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

termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal;”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, pe perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură 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;”

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

Începând cu data de 01.01.2008, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție,



scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

Art.137

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

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

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

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

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Potrivit Deciziei nr.2 a Comisiei Centrale Fiscale privind interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004:

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

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea

adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. 5471/30.05.2013, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2007 - 30.06.2011, persoana fizică Martin Andreea Gabriela a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri.

Astfel, se reține că tranzacțiile efectuate au caracter economic (exploatarea bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate), persoana x a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de terenuri), precum și faptul că cea mai mare parte din aceste operațiuni nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, astfel că aceasta avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile, respectiv după data de 24.01.2007.

Totodată, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de bunuri, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007 – 2012 de către persoana fizică x, respectiv efectuarea a nu mai puțin de 16 tranzacții constând în vânzarea de terenuri, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică x, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, se reține că persoana fizică x, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent până la data de 10.02.2007, data depășirii plafonului de scutire de 119.000 lei fiind în luna ianuarie 2007.

Prin urmare, având în vedere că persoana x are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzarea de terenuri, rezultă că operațiunile efectuate de contestatoare intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se, totodată, obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 119.000 lei de taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit că baza impozabilă totală pentru perioada

01.01.2007–30.06.2012 a fost de x lei, reprezentând contravaloarea livrărilor imobiliare, taxa pe valoarea adăugată datorată, în sumă de x lei, fiind calculată prin aplicarea cotei standard de 19% la baza impozabilă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice x taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de x lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile, efectuate în perioada 2007 - 2012, pentru care, conform contractelor de vânzare–cumpărare, a încasat suma de x lei.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că, aceasta datorează și suma de **x lei (x lei + x lei)** cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din O. G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică x împotriva Deciziei de impunere nr. x/04.06.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

Referitor la argumentul contestatoarei privind aspectele legate de interpretarea prevederilor art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu privire la sintagma exploatarea bunurilor corporale și necorporale, art.128 se ferește de a folosi termenul de vânzare, folosind sintagma transferul dreptului de a dispune ca și proprietar, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică pe care o îmbracă, care pot conduce la obținerea, pe bază continuă, de venituri de pe urma bunurilor în cauză.

De asemenea, Directiva 112/2006 CE, art.9 alin.(1) paragraful 2, califică exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, iar la art.12 din Directivă se arată că, statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, ocazional, activitățile prevăzute la art.9 alin.(1) paragraful 2 și în special una dintre următoarele operațiuni:

- a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea
- b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989 (W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității

sistemului TVA "termenul de exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei cu privire la faptul că nu se acordă dreptul de deducere a TVA-ului pentru achizițiile efectuate, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece a fost înregistrată ca plătitor de TVA din oficiu, la solicitarea organelor de inspecție fiscală în baza adresei nr.x31.05.2013 și potrivit legislației în domeniul TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA, în conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

În ceea ce privește argumentele constestatoarei referitoare la încălcarea principiului certitudinii impunerii, acestea nu pot fi reținute în soluționarea cauzei întrucât așa cum rezultă din reținerile prezentei decizii aceste principii nu au fost încălcate.

Referitor la argumentul cotestatoarei potrivit căreia persoana fizică nu este subiect de drept fiscal cu privire la TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât în sarcina sa a fost stabilit o obligație de plată, care nu a fost îndeplinită la termen, persoana fizică având calitatea de persoană impozabilă, subiect în cadrul unui raport juridic fiscal, conform art.17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, argumentele contestatoarei nu sunt de natură să modifice și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x04.06.2013.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se:

## **DECIDE**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică x împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/04.06.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.05.2013 prin care a fost stabilită suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;

- x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- d-nei x
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice x

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**P.DIRECTOR GENERAL,**

**x**