

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....asupra contestației formulate de **D-na X**

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ....și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

D-na X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea acestora pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de d-na X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., s-au reținut următoarele:**

În drept, Codul de procedură Fiscală, republicat prevede:

*“ART. 85*

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

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

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

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

*ART. 86*

*Decizia de impunere*

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

*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.”*

coroborat cu art. 109 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004

pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

*“ART. 109*

*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 factual și legal.*

*(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.*

*Norme metodologice:*

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

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

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

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

*“ART. 205*

*Posibilitatea de contestare*

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

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

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

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

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal, raport care a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de Procedură Fiscală, republicat, Direcția Generală a

Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere 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 sumelor de plată și/sau aprobate la rambursare prin prezenta decizie de impunere se poate face contestație, care se depune în termen de 30 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 reprezintă titlu de creanță.”*

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta produce efecte față de contribuabil și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere din contestația formulată de d-na X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr....., contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

**Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de d-na X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2011, se rețin următoarele:**

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 alin. 1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ....2011, respectiv la data de.....2011.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, avocați ....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

**I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad**

sub nr....., petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. ....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, invocând următoarele motive:

În primul rând:

- inspecția fiscală este lovită de nulitate, organele de control încălcând astfel prevederile art. 105 pct. 3 din Codul de procedură fiscală, în condițiile în care inspecția s-a desfășurat de două ori pentru aceeași taxă și perioadă, petenta făcând obiectul unui control asupra activității desfășurate de aceasta în perioada 19.04.2010 – 28.04.2010 control finalizat cu emiterea Deciziei de impunere nr.....2010, contestată și soluționată prin Decizia nr.....2011 emisă de D.G.F.P. a jud. Arad prin care s-a dispus desființarea deciziei de impunere mai sus precizată;

- controlul dispus prin decizia de desființare trebuia refăcut în termen de 30 de zile de la data comunicării, dar nu numai că nu a fost finalizat, dar nici măcar nu a fost început, fiind astfel încălcat termenul de decădere de 30 de zile prevăzut de Ordinul nr. 2137/25.05.2011;

- excepția instituită la art. 105 din Codul de procedură fiscală nu este incidentă în situația în care pe de-o parte controlul nu a fost refăcut în termenul de 30 de zile, iar pe de altă parte nu au apărut date suplimentare necunoscute organelor fiscale;

În al doilea rând:

1. În mod nelegal organul de control a încadrat terenurile care au făcut obiectul tranzacțiilor în categoria de terenuri construibile.

- conform dispozițiilor art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal coroborat cu art. 37 alin. 6 din HG nr. 44/2004, documentul care atestă încadrarea corectă a unui teren și momentul relevant pentru încadrarea acestuia în categoria terenurilor construite sau construibile este certificatul de urbanism de la momentul vânzării terenului de către proprietar;

- la momentul vânzării blocul de locuințe era deja construit, astfel că nu se mai putea elibera un alt certificat de urbanism, fapt care rezultă și din adresa Primăriei Municipiului Arad nr.....2010 aceasta precizând că terenul este construit la cotele maxime admise de lege;

2. În mod greșit organul de control raportează încadrarea terenului în categoria terenurilor construite sau construibile la momentul constituirii dreptului de suprafață.

- determinarea naturii juridice a terenului se face la momentul vânzării sale de către proprietar și nu la o altă dată și ca atare nu are nicio relevanță calificarea terenului la momentul constituirii dreptului de suprafață;

3. În mod greșit a calificat organul de control operațiunile de vânzare ca fiind operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe

valoarea adăugată.

- vânzările efectuate în perioada 2007 – 2009 nu intră în categoria operațiunilor taxabile, petenta nedesfășurând de o manieră independentă activități economice, adică să fi exploatat bunuri corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru următoarele argumente:

- petenta nu are calitatea de comerciant și ca atare activitățile desfășurate de acesta nu sunt economice, potrivit art. 127 Cod fiscal;

- operațiunile de vânzare-cumpărare nu pot fi cuprinse în sfera activităților economice realizate în scopul obținerii de venituri incluse de art. 127 alin. 2 teza II din Codul fiscal, actele încheiate fiind acte de vânzare și nu acte de exploatare;

- inexistența caracterului de continuitate, terenul s-a achiziționat printr-un singur contract de vânzare-cumpărare, doar că vânzarea s-a efectuat succesiv fiind înstrăinate cotele de proprietate aferente fiecărui apartament.

În concluzie, în condițiile în care “terenul vândut de subsemnata era deja, la momentul vânzării, un teren pe care nu se mai pot edifica construcții, conform legislației în vigoare la data vânzării, în mod nelegal s-a reținut că trebuia să plătesc TVA pentru acele tranzacții” petenta solicită admiterea contestației.

**II.** Verificarea petentei s-a efectuat urmare Deciziei emisă de D.G.F.P. a jud. Arad nr.....2011 privind soluționarea contestației formulată de petentă înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ....2010 și la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. ....2010 și a vizat modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile – terenuri - din patrimoniul persoanelor fizice în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că persoana fizică a achiziționat împreună cu soțul o cotă de  $\frac{1}{4}$  din imobilele reprezentând terenuri intravilane fără construcții situate în perimetrul construibil al Municipiului Arad și au constituit dreptul de suprafață asupra imobilelor, în favoarea construcțiilor ce se vor edifica pe aceste imobile, constând din blocuri de locuințe, iar la data finalizării acestor construcții cota de teren aferentă acestora a fost vândută în nume propriu.

În perioada verificată respectiv 01.01.2007 - 31.12.2009 doamna X a efectuat împreună cu soțul un număr de .... de tranzacții cu terenuri situate în Arad str.....

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

art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel organele de inspecție fiscală au reținut intenția contribuabilei pentru inițierea unei activități economice având ca rezultat obținerea de venituri cu caracter de continuitate și realizarea unor tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127, alin.(2) din Codul fiscal pentru care persoana fizică X avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce o privește pe petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului astfel încât deoarece a depășit plafonul în luna noiembrie 2007 data de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuia să fie 01.01.2008.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) lit. b din H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare date în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentei datoria fiscală în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petenta ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada 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 la care a fost înregistrată efectiv.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă de .....lei, până la data de 28.04.2010.

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

**Referitor la excepția de fond privind nulitatea inspecției fiscale urmare a celor dispuse prin decizia de soluționare a contestației, respectiv desființarea Deciziei de impunere contestate, arătăm următoarele:**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală*

*aveau dreptul să reanalizeze starea de fapt fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în condițiile în care aceasta a fost dispusă de D.G.F.P a jud. Arad în procedura reglementată de Titlul IX din Codul de procedură fiscală .*

**În fapt**, d-na X a fost supusă inspecției fiscale care a vizat modul de stabilire a taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile –terenuri- din patrimoniul său pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009.

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.....2010, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....2010 prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .....lei aferentă tranzacțiilor imobiliare (vânzare – cumpărare) efectuate în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 și majorări de întârziere aferente în sumă de ....lei.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.....2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.....2010 d-na X a contestat Decizia de impunere nr. ....2010.

Contestația a fost soluționată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad prin Decizia nr. ....2011, în care s-a dispus “Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2010 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Arad la **D-na X**, CNP: ..... pentru suma totală de .....lei, reprezentând .....lei taxă pe valoare adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.”

În baza Deciziei nr.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au procedat la reanalizarea situației de fapt în legătură cu taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 cu consecința întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr.....2011, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2011, prin care au

stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .....lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .....lei.

**În drept**, conform art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."*

Potrivit art. 105 și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 105. - (3) Inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspektorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora."*

*"Art. 216. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."*

Din textele legale mai sus citate rezultă că desființarea unui act administrativ fiscal urmare deciziei de soluționare a contestației contribuabilului, în speță decizia de impunere emisă în urma inspekției fiscale, este întotdeauna urmată de încheierea unui nou act administrativ prin refacerea inspekției fiscale inițiale pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate.

**Consecința juridică a desființării actului administrativ fiscal atacat este repunerea contribuabilului în situația anterioară emiterii acestuia și inexistența titlului de creanță fiscală pentru obligațiile bugetare pentru care a fost desființat actul, ceea ce echivalează cu faptul că, până la emiterea unui nou act administrativ fiscal, contribuabilul se consideră neverificat pentru impozitul și perioada pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.**

Rezultă că reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul contestației, urmare desființării actului administrativ fiscal inițial, dispusă de organul competent în soluționarea contestației contribuabilului, se deosebește esențial, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, de reverificarea prevăzută ca excepție de la principiul unicității inspekției fiscale, așa cum este ea reglementată de art. 105 alin. (3) din Codul de



procedură fiscală, în care consecințele juridice ale actului administrativ emis la inspecția fiscală inițială rămân intacte și pentru care legiuitorul a stabilit expres situațiile în care conducătorul inspecției fiscale are posibilitatea de a decide reverificarea și care, odată valorificată prin emiterea unui nou act administrativ, poate atrage consecințe fiscale suplimentare, care se adaugă la cele produse de primul act administrativ rămas intact; pentru aceste motive confuzia în care se află reprezentantul petentei atunci când tratează reanalizarea stării de fapt fiscale reglementată de Titlul IX Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale, art. 216 alin. 3 din Codul de procedură fiscală ca o reverificare reglementată de Titlul VII Inspecția fiscală, art. 105 din Codul de procedură fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea cauzei.

Referitor la susținerile petentei conform cărora organele de inspecție fiscală reanalizând starea de fapt fiscală au încălcat termenul de decădere de 30 de zile prevăzut de Ordinul nr. 519/2005, respectiv Ordinul nr. 2137/2011, învedereăm faptul că termenul de 30 de zile este un termen de recomandare și nu de decădere din drepturi, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*. De altfel noțiunea de “decădere din drepturi” nu este incidentă în cazul art. 216 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, rațiunea legiuitorului fiind de a se crea o situație echitabilă între părțile raportului juridic fiscal, fiecare parte fiind interesată în clarificarea stării de fapt fiscale raportat la incidența actelor normative aplicabile. Așa cum s-a argumentat în cele ce preced în situația desființării de către organul de soluționare a unei decizii de impunere contestate, contribuabilul se consideră neverificat pentru impozitul și perioada pentru care s-a pronunțat soluția de desființare, în acest caz organul fiscal al cărui act a fost desființat *fiind obligat* să emită un nou act administrativ fiscal împotriva căreia contribuabilul are posibilitatea exercitării dreptului de a formula contestație; drept pe care de altfel d-na X și l-a exercitat.

Precizăm totodată că petenta a fost notificată prin adresa nr.....2011 de către organele de inspecție fiscală cu privire la inspecția fiscală ce urmează să fie realizată, solicitându-se cu această ocazie ca petenta să depună orice documente sau alte mijloace de probă de care acesta dispune, însă petenta nu a mai depus alte înscrisuri.

Totodată, anterior notificării, organele de inspecție fiscală cu adresa nr. ....2011 au solicitat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad copiile colilor cadastrale respectiv ale autorizațiilor de construire pentru imobilele situate în....., astfel că susținerile petentei referitoare la nerespectarea termenului de 30 de zile nu pot fi luate în considerare, având în vedere dispozițiile art. 70 alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

În consecință, în raport de cele prezentate anterior, urmează a se respinge ca neîntemeiate excepțiile invocate de d-na X cu privire la neîndeplinirea condițiilor legale pentru reanalizarea stării de fapt fiscale în legătură cu taxa pe valoarea adăugată, așa cum a fost ea dispusa prin Decizia nr.....2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad.

**Referitor capătul de cerere privind susținerele petentei, pe fond, de nelegalitate a Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere **nr.....2011**, arătăm următoarele:

**În fapt**, în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009 doamna X a efectuat împreună cu soțul un număr de ..... de tranzacții cu terenurile aferente apartamentelor situate în Arad str. ...., respectiv str....., construite de S.C. A S.R.L. Aceste terenuri au fost vândute cu fiecare apartament în parte, ulterior finalizării construcțiilor.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile de vânzare de terenuri sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată întrucât au ca obiect terenuri construibile, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .... 2010 stabilind în sarcina petentei X o datorie fiscală în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu terenuri construibile efectuate din momentul depășirii de către aceasta a plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.....2010, în procedura de soluționare a acesteia depunând o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr.....2010 prin care a susținut că se certifică că nu mai există la data tranzacționării terenurilor suprafețe de teren construibil pe care s-ar putea construi în momentul vânzării.

Contestația formulată de petenta X împotriva Deciziei de impunere nr.....2010 la care acesta a anexat o copie a adresei Primăriei Municipiului Arad nr.....2010, a fost soluționată de către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad – prin Decizia nr..... 2011, în care Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentei X o datorie

fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de aceasta, având în vedere adresa Primăriei Municipiului Arad nr.....2010, depusă în probațiune de reprezentata petentei cu adresa FN, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.....2011, precum și dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Decizia nr.....2011 s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2010 urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, **să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate.**

În scopul reanalizării situației de fapt fiscale în legătură cu taxa pe valoarea adăugată, prin adresele nr.....2011 respectiv.....2011 organele de inspecție fiscală au solicitat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad și Primăriei Municipiului Arad copiile colilor cadastrale respectiv ale autorizațiilor de construire pentru imobilele situate în .....precum și copiile documentației în baza cărora au fost eliberate acestea.

Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad a comunicat prin adresa nr.....2011 copiile colilor cadastrale ale acestor imobile din care rezultă că la data încheierii dreptului de suprafață asupra acestora, aceste terenuri erau intravilane virane, încadrându-se în terenuri construibile.

De asemenea, în considerarea Deciziei nr. ....../2011 prin soluționarea contestației petentei, organele de inspecție fiscală au solicitat cu adresa nr.....2011 punctul de vedere Direcției Generale Juridice din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În raport de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, reanalizând starea de fapt fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.....2011, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.....2011, prin care au stabilit în sarcina petentei o datorie fiscală reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .....lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .....lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei organele de soluționare a contestației au constatat că, prin adresa nr.....2011, în considerarea dispozițiilor art. 210 alin.2 din Codul de procedură fiscală

republicat, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală Juridică punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de terenuri din patrimoniul persoanelor fizice, până la data întocmirii referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. ....../2011, Direcția de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice necomunicând răspunsul său.

Deoarece la nivelul structurii de soluționare a contestațiilor din cadrul D.G.F.P. a jud. Arad s-au aflat în curs de soluționare cauze similare, la data de.....2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a solicitat prin adresa nr....., Direcției Generale Juridice, comunicarea punctului său de vedere asupra tratamentului fiscal al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de terenuri din patrimoniul persoanelor fizice.

Cu adresa nr.....2011, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.....2011, Direcția Generală Juridică a comunicat că, pentru definitivarea opiniei solicitate este necesar și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care a și fost solicitat, lucrarea fiind în curs de soluționare, astfel că termenul de soluționare al contestației s-a prelungit conform art. 70 alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

La data de.....2012, cu adresa nr. ....2011 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr.....2012, Ministerul Finanțelor Publice –a comunicat punctul său de vedere în cauza dedusă judecății.

În drept, **O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată**, privind Codul de procedură fiscală:

**“ART. 5**

*Aplicarea unitară a legislației*

*(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

**ART. 6**

*Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

**ART. 70**

*Termenul de soluționare a cererilor contribuabililor(...)*

**(2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, sunt necesare informații suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen**

*se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate.”*

**Drept urmare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei X o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri efectuate de aceasta, în considerarea punctului de vedere transmis de către Ministerul Finanțelor Publice, în cauză.**

**În fapt,** din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a avut prerogativa proprietății asupra unei cote de 1/8 din terenul aferent apartamentelor vândute în loc....., în timp ce apartamentele de locuit construite pe același teren erau proprietatea S.C A S.R.L.; așadar construcțiile aparțineau la momentul vânzării unor proprietari diferiți de cei ai terenului/terenurilor.

Pe cale de consecință, amprenta la sol a construcțiilor era proprietatea unor persoane fizice (între care petenta în cota de 1/8), iar imobilul - construcție din care făceau parte apartamentele în discuție, la momentul vânzării erau în proprietatea societății de construcții.

Urmare inspecției fiscale concretizate în emiterea Deciziei de impunere nr. ....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunile desfășurate de petentă au ca obiect terenuri construibile (art. 141 alin. 2 lit. f coroborat cu pct. 37 alin. 1 din Normele metodologice).

**În drept,** în conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal:

*“ Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării  
ART. 141(...)*

*(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:(...)*

*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;”*

Prevederile pct. 37 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării tranzacțiilor conform cărora:

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv contractele de vânzare cumpărare autentificate la birourile notariale, rezultă că vânzătorii sunt atât S.C A S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele: familiile.....

Spre exemplificare: contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr.....2007, în care vânzătorii sunt atât S.C A S.R.L, cât și proprietarii terenului pe care sunt construite apartamentele: familiile.....

Cumpărătorii sunt domnii K și K Corpul funciar înstrăinat este constituit din apartamentul cu nr. ....din blocul de locuințe și terenul aferent, aparținând familiilor .....în cotă de 1/4 pentru fiecare familie. Din același înscris rezultă că, cumpărătorii, cumulează calitatea de proprietari atât a construcției, cât și a cotei de teren. Concomitent cu vânzarea se produce radierea "dreptului de ipotecă de rang I pentru garantarea în mod necondiționat și irevocabil a valorii de .....Euro și .....Ron plus dobânzile, dobânzile majorate, costurile și spezele aferente, înscris sub C, conform încheierii numărul ...../2007, precum și interdicția de înstrăinare și grevare cu sarcini și servituți, notată sub B.2, conform aceleiași încheieri, conform adresei nr.....2007, emisă de către Alpha Bank România S.A Sucursala Arad, precum și dreptul de suprafață asupra cotei de teren aferentă, din terenul proprietatea familiilor ..... în cotă de 1/4 parte fiecare familie...".

Prețul total de vânzare este de .....Euro, din care .....Euro, reprezintă contravaloarea construcției, iar diferența de ..... Euro reprezintă contravaloarea terenului aferent apartamentului. Prețul s-a achitat în întregime înainte de semnarea actului de vânzare-cumpărare.

Prin încheierea nr. ..../CF/2008 a Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Arad, se admite cererea cu privire la imobilul înscris în cartea funciară nr. .... a localității Arad cu Lot 1 nr. Cad....., proprietatea susnumiților, asupra terenului notându-se construcția C1 - Bloc de locuințe Sp +P+4E+M, apoi, asupra construcției fără teren, să se intabuleze dreptul de proprietate cu titlul de construire, în favoarea S.C A S.R.L , această încheiere urmând a se comunica S.C P S.R.L și Alpha Bank România S.A Sucursala Arad.

Având în vedere cele descrise în paragrafele precedente rezultă faptul că subzistă proprietatea persoanelor fizice amintite anterior asupra terenului, deși construcția edificată pe teren este proprietatea S.C A S.R.L.

**În lumina prevederilor legale incidente, aspectul cel mai**

**important este acela că în ciuda faptului că proprietățile care se înstrăinează aparțin unor proprietari diferiți în momentul înstrăinării ele se constituie la cumpărător într-un singur corp funciar indivizibil.**

Față de această stare de fapt, se reține, de asemenea, că legiuitorul la art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal nu a avut în vedere indivizibilitatea numai în sensul apartenenței la un singur proprietar - vânzător al corpului funciar. Textul legal redactat nu exclude posibilitatea constituirii, ca urmare a vânzării, a unui singur corp funciar indivizibil la cumpărător, cu atât mai mult cu cât transferul proprietății construcției și imobilului se produc concomitent către același cumpărător - viitor proprietar.

În același context, este vizibilă intenția persoanelor fizice de a pune la dispoziția investitorului terenul cu scopul determinat de construire blocuri de locuințe. În această conexiune logică intenția de a desfășura activitate economică derivă și din faptul că terenul aferent apartamentelor se vinde către beneficiari odată cu unitățile locative construite de investitor.

Prin urmare, făcând o analiză comparativă a regimului juridic al terenului în ipoteza în care înstrăinarea ar fi avut loc înainte de construire, adică o lotizare și înstrăinare către investitor sau beneficiari cu terenul în ipoteza dată - când vânzarea terenului s-ar realiza concomitent cu vânzarea imobilului de deasupra sa - se observă că terenul capătă în urma construirii un spor de valoare.

Din conduita petentei transpare intenția vădită de a desfășura activitate economică în asociere cu investitorul.

Este adevărat că terenul aferent construcției nu mai poate fi considerat din punct de vedere tehnic construibil dar cu toate acestea este de remarcat că, persoanele fizice înstrăinează nu numai terenul aferent construcției ci inclusiv amprenta la sol a construcției, atât timp cât din documentație nu rezultă că societatea A ar fi fost proprietara terenului pe care a edificat blocul de locuințe. Mai mult decât atât, din contractul de vânzare cumpărare se radiază dreptul de suprafață asupra terenului, drept de care beneficia constructorul care a avut acceptul proprietarilor terenului pentru a construi. În asemenea condiții, deși terenul este indisolubil legat, în sens fizic, de construcție, se livrează în mod independent de construcție, din punct de vedere juridic.

În concluzie, textul legal care stipulează că terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent construcției urmează regimul construcției dacă sunt proprietăți indivizibile, respectiv nu sunt divizate/împărțite, nu este aplicabil cauzei deduse judecării, tocmai în considerația faptului că proprietățile care se înstrăinează sunt divizate/împărțite, aparținând unor proprietari diferiți. În atare situație, nu are relevanță din perspectiva calității sale de teren construibil faptul că terenul este amprentat la sol de o construcție care nu aparține

proprietarului terenului, trecând peste destinația avută la momentul punerii la dispoziția dezvoltătorului imobiliar și peste faptul că livrarea se realizează independent, din punct de vedere al transferului dreptului de proprietate, de livrarea construcției.

Mai mult decât atât, completarea adusă prin intermediul pct. 23 din H.G nr. 50 din 25 ianuarie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, este relevantă în speța dedusă judecării prin aceasta exprimându-se modul de interpretare a legii.

Astfel că, pct. 37 alin. (6) dat în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal stipulează: "*calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar; rezultă din certificatul de urbanism. în situația în care livrarea unui teren pe care se află o construcție are loc ulterior livrării construcției sau independent de livrarea construcției, livrarea fiind realizată de persoana care deține titlul de proprietate asupra construcției ori de altă persoană care deține numai titlul de proprietate asupra terenului, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit f) din Codul fiscal.*"

În aceste condiții, în situația în care norma juridică din actul normativ cu forță juridică superioară, nu a suferit modificări din această perspectivă, iar norma în aplicare are rolul de a explicita art. 141 alin. 2 lit. f) fără a-i aduce modificări/completări de substanță, rezultă că și în contestația aflată în procedura de soluționare, legea se aplica așa cum întregul corp de reglementare dispune, articolul de lege incident cauzei putând fi raportat la normele metodologice date în aplicarea acestuia, fără a-l disjunge de acesta.

Prin urmare, indiferent de data livrării terenului, acesta, ținând cont de faptul că livrarea s-a realizat independent, din punct de vedere al regimului de proprietate, de construcție, se consideră că are loc livrarea unui teren construibil în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată, **susținerile petentei de la pct. 1 din contestația formulată** referitoare la nelegalitatea încadrării de către organele de inspecție fiscală a terenurilor care au făcut obiectul tranzacțiilor în categoria de terenuri construite, **respectiv de la pct. 2** al contestației referitoare la încadrarea eronată a terenului în categoria terenurilor construite sau construite la momentul constituirii dreptului de suprafață, neputând fi reținute în soluționarea cauzei, pentru motivele descrise în cele ce preced.

**Referitor la motivațiile petentei de la pct.3 din contestația formulată referitoare la calificarea operațiunilor de vânzare de**



**terenuri drept operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv al calității sale de persoană impozabilă, s-au reținut următoarele:**

**În drept**, potrivit prevederilor art.126, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei livrările de bunuri/ prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2).

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

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

Articolul 7, alin.(1), pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

20. persoana – orice persoană fizică sau juridică;”

Prin urmare, este considerată persoană ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal „orice persoană fizică sau juridică”.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125<sup>1</sup>, pct.18 – 21:

„ART. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au

următoarele semnificații:

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;** (...)

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;**”

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

Conform art.127 alin.(2) din Codul fiscal „**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.**”

Prin urmare, o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economica în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

„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.”

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. Astfel, în situația în care activitatea desfășurată are caracter de continuitate, persoana fizică

devine persoană impozabilă.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că d-na X nu a probat conform art. 65 din Codul de procedură fiscală, cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă ca bunurile imobiliare tranzacționate (cele .....de terenuri vândute în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009) au fost utilizate în scopuri personale, iar din numărul tranzacțiilor efectuate rezultă caracterul de continuitate al veniturilor obținute.

Astfel, livrările de bunuri efectuate de contribuabil în perioada 2007-2009 rezultă din activități economice așa cum sunt definite la art. 127 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 care specifică că "*nu are caracter de continuitate, 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.*"

Astfel, se reține că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile realizate de d-na X îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126, alin. 1, lit. a) - d) și art. 127 din Legea nr. 571/2003 fiind astfel operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, ce conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxă pe valoarea adăugată. Așadar, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Astfel se reține că, doamna X a realizat tranzacții imobiliare care au un caracter de continuitate și nu intră în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din aceasta calitate.

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 2007-2009 de către petentă, respectiv realizarea a .....de tranzacții cu terenuri, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatoarea, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu

toate drepturile și obligațiile care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligație declararea începerii activității sale ca persoana impozabilă.

Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale. Totuși, având în vedere complexitatea operațiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atenție contextul pentru a stabili cu certitudine dacă operațiunea este sau nu ocazională. Aceasta concluzie este confirmată și de considerentele reținute de jurisprudența comunitară degajată din spețele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) și Enkler (C – 230/94), care au statuat că activitatea cu caracter permanent poate constă atât în acte singulare, care conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dar și în acte repetate, într-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exactă a concordanței dintre situația de fapt, care poate fi extrem de variată și cadrul legislativ fiscal care conturează noțiunea de activitate economică este aplicabilă de la caz la caz.

Prin urmare, având în vedere că doamna X are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constând în vânzarea de terenuri care depășesc natura unor bunuri de natura personală, rezultă că **operațiunile efectuate de către petentă 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 taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro.

Suținerea petentei că „vânzarea-cumpărarea de imobile nu poate fi cuprinsă în sfera exploatarei de bunuri corporale și necorporale”, nu este relevantă în soluționarea cauzei deoarece în opinia legiuitorului nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate reprezintă o activitate economică, ci și vânzarea acestora, acestea fiind operațiuni diferite, ambele generatoare de venituri.

Referitor la suținerea petentei potrivit căreia actele încheiate sunt acte de vânzare (transfer de proprietate) și nu acte de exploatare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui teren este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul comercial, Codul civil). Drept pentru care Legea nr. 571/2003 are caracter special în materia TVA, astfel încât tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de terenuri), trebuie

analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

În acest sens, prevederile art.14 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează:

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

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .....lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2011 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestația a fost respinsă rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 5, art. 6, art. 14, art. 70, art. 85, art. 86, art. 87, art. 205, art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură Fiscală, republicat, art. 109 din Hotărârea Guvernului nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, Ordinul nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pct. 9.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art. 7, art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 127, art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, se

## **D E C I D E**

**1.** Respingerea contestației formulate de **D-na X** .....împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ....emis de către organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

**2.** Respingerea contestației formulată de **D-na X** CNP: .....

împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.....2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.