



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.385/2012
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică .X. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908026/02.12.2011**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., prin adresa nr. .X./25.11.2011 cu privire la contestația formulată de **persoana fizică .X.**, având domiciliul în .X., str. Constanța nr.1, județul .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

Persoana fizică .X. este reprezentată de Societatea Civilă de Avocați .X., în baza împuternicirii avocațiale seria B .X., emisă în temeiul contractului de asistență juridică nr..X./16.08.2011, aflată în original la dosarul cauzei.

Persoana fizică .X. contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei
- penalități aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

De asemenea, persoana fizică .X. contestă și Decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA nr..X./01.08.2011.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. la data de 06.09.2011, așa cum reiese din ștampila acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, față de data de 12.08.2011, data primirii de către persoana fizică .X. a Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., așa cum reiese din ștampila oficiului poștal aplicată pe confirmarea de primire.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.1 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică .X. din .X.

I. Persoana fizică .X. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr..X./28.07.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011 și a Deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA nr..X./01.08.2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. precizând următoarele:

I. Sumarul argumentelor de fapt și de drept:

Persoana fizică .X. precizează faptul că, urmare a încheierii unor tranzacții imobiliare în perioada 2007-2008, a fost supusă unor controale fiscale în urma cărora a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării unor terenuri aflate în patrimoniul propriu, în coproprietate sau în proprietate personală.

De asemenea, susține că din analiza deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală se constată că organele de inspecție fiscală au încălcat principii și prevederi de bază ale procedurii fiscale, efectuând mai multe controale asupra aceluiași obligații fiscale, fără a lua în calcul prevederile legale aplicabile la data la care s-au desfășurat operațiunile și fără a ține cont de situația specifică a tranzacțiilor.

În susținerea celor mai sus precizate, .X. precizează, în principal, că organele de inspecție fiscală au considerat în mod nelegal că este o persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007-2008, stabilind că a desfășurat activități economice impozabile în această perioadă, în pofida faptului că este o persoană fizică care nu desfășoară și nu a desfășurat fapte și acte de comerț și, mai mult, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de caracterul terenurilor care au făcut obiectul vânzării, niciunul dintre acestea nefiind teren constructibil, conform legislației în vigoare.

În subsidiar, .X. solicită a se constata că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod nelegal prevederile legale, astfel:

- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal prevedea în perioada 01.01.2007-01.01.2008 o scutire de la plata taxei pe valoarea adăugată aplicabilă persoanelor care nu aveau drept de deducere;

- organele de inspecție fiscală au calculat în mod nelegal baza impozabilă, considerând valoarea totală a unor tranzacții efectuate în cursul anului 2008 deși nu avea întreaga proprietate asupra imobilelor, fiind coproprietară împreună cu soțul sau împreună cu doamna .X.;

- aceiași inspectori fiscali au apreciat că valoarea unui teren, deși clar determinată în contract de către părți, nu trebuie luată în calcul, și au aplicat valorile stabilite de expertizele notariale cuprinzând valori minime, expertize a fi utilizate doar în situația în care lipsește evaluarea părților sau aceasta este prea mică;

- organele de inspecție fiscală au integrat în baza impozabilă valoarea unui contract de schimb în urma unei tranzacții prin care a agreat soluționarea unui diferend născut în legătură cu un contract anulabil pentru error in corpore și pentru care vânzătorul garanta evicțiunea și prin care primea plata unei obligații născute din garanția pentru evicțiune a unuia dintre vânzători, dând la schimb terenul;

- modul de stabilire al cuantumului taxei pe valoarea adăugată este eronat având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au adăugat TVA de achitat la prețul stabilit.

Persoana fizică .X. consideră că neregulile de mai sus au condus nu numai la stabilirea unei baze impozabile nelegale, ci și la încălcarea principiilor securității juridice și al neutralității prevăzute de dreptul comunitar.

II. În ceea ce privește situația de fapt, persoana fizică .X. precizează că în perioada 01.01.2005 – 09.10.2009 a efectuat o serie de operațiuni cu bunuri imobiliare aflate în proprietate personală sau în coproprietate, operațiuni ce au făcut obiectul controlului desfășurat în perioada septembrie 2009 – iulie 2011.

Contestatară menționează faptul că inspecția fiscală a început în luna septembrie 2009, sub forma unui control inopinat, fiind încheiată cu un proces verbal prin care nu a fost stabilită nicio obligație fiscală suplimentară. Cu toate acestea, în luna aprilie 2010 a fost inițiat un nou control fiscal asupra aceluiași operațiuni, control ce a fost suspendat de organele de inspecție fiscală până la obținerea unei decizii a Comisiei Fiscale ce avea ca obiect aplicarea unitară a legislației referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice.

Persoana fizică arată faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.94 din Codul de procedură fiscală în ceea ce privește reverificarea, considerând că și controlul inopinat reprezintă o formă a inspecției fiscale ce se finalizează prin proces verbal. Astfel, încălcarea

principiului unicității inspecției fiscale atrage nulitatea actelor emise în temeiul celei de-a doua inspecții.

Mai mult, persoana fizică .X. consideră ca atât constatările din raportul de inspecție fiscală, cât și concluziile din decizia de impunere sunt nelegale deoarece reglementările vizând taxa pe valoarea adăugată nu au fost aplicate corespunzător, având în vedere următoarele aspecte:

- în perioada 01.01.2007 – 01.01.2008, persoanele impozabile care nu aveau drept de deducere sau care nu și l-au putut exercita, în legătură cu tranzacțiile imobiliare, au fost scutite de plata taxei pe valoarea adăugată;

- vânzarea unei cote părți dintr-un teren conduce la încasarea numai a acelei părți din valoarea echivalentă cu cota parte înstrăinată;

- baza de impozitare se determină având în vedere valoarea înscrisă în contract, nu în baza valorilor înscrise în tabelele notariale;

- în cazul contractului de schimb, acesta reprezintă, în fapt, repararea unei erori comise de vânzătorul inițial;

- prețul înscris în contracte este prețul final, incluzând taxa pe valoarea adăugată, astfel că aceasta se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite.

În susținerea contestației, persoana fizică .X. precizează că „regimul TVA nu se aplică persoanelor fizice și operațiunilor de vânzare – cumpărare de terenuri care nu aveau niciun fel de utilitate publică la data vânzării”. În acest sens, persoanele fizice nu pot fi considerate agenți economici ca urmare a înstrăinării unor imobile, conform dispozițiilor Codului fiscal, aplicabile în perioada 01.01.2007 – 01.01.2010, deoarece tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie acte de comerț și nu intră sub incidența noțiunii de activitate economică, motiv pentru care nu constituie operațiune impozabilă ca faptă obiectivă de comerț.

Mai mult, nefiind operațiuni comerciale, tranzacțiile cu imobile ar putea atrage calitatea de persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată doar în cazul în care ar reprezenta „exploatare a bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate” și nu vânzarea unor locuințe proprietate personală sau a altor bunuri folosite pentru scopuri personale. Contestatara precizează că speței îi este aplicabilă Decizia Curții Europene de Justiție în Cazul C – 186/89 Van Tiem, invocată chiar și de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, persoana fizică .X. consideră că, în ceea ce privește exploatarea, noțiunea de continuitate se referă la venituri și nu la activitate, numărul tranzacțiilor nefiind un criteriu relevant pentru a stabili dacă bunurile sunt exploatate pentru a obține venituri cu caracter de continuitate. Contestatara consideră că se află în situația prezentată în cauzele C – 306/94 și C – 77/01, cauze în care s-a considerat că exploatarea bunurilor nu include vânzarea și cumpărarea, acestea negenerând venituri cu caracter de continuitate.

În ceea ce privește terenurile vândute, persoana fizică .X. precizează că la data la care acestea au fost înstrăinate, nu erau terenuri construibile în sensul art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, deoarece nu există certificat de urbanism, utilități publice sau căi de acces, fapt ce atrăgea imposibilitatea obținerii autorizației de construire.

Mai mult, certificatul de urbanism este un act de informare, emis indiferent de categoria de folosință a terenului „și care cuprinde date referitoare la pașii de urmat pentru a se putea emite o autorizație de construcție”, fapt ce nu conferă automat terenului calitatea de a fi construibil.

În mod nelegal organele de inspecție fiscală au considerat ca toate terenurile care au fost înstrăinate, aflate în intravilan, sunt terenuri construibile, fără a avea în vedere și următoarele aspecte:

- considerarea terenurilor intravilane ca fiind terenuri construibile nu are nicio bază legală, deoarece intravilanul unei localități delimitează doar limitele administrative ale acesteia, neconferind vreo calitate terenurilor;

- faptul că terenurilor le lipsește calitatea de terenuri agricole nu înseamnă că, automat, acestea au calitatea de terenuri construibile;

- confuzia creată de organele de inspecție fiscală între *lotul construibil*, noțiune care se referă exclusiv la dimensiunile acestuia, și teren construibil, caz în care este necesară obținerea autorizației de construire.

În concluzie, persoana fizică .X. consideră că organele de inspecție fiscală au aplicat în mod eronat prevederile legale deoarece pentru terenurile tranzacționate, la data vânzării, nu exista o autorizație de construire astfel că acestea nu se încadrează în categoria terenurilor construibile.

În subsidiar, contestatara menționează că organele de inspecție fiscală nu au determinat legal baza de impozitare și nu au aplicat cotele de taxă pe valoarea adăugată conform principiilor comunitare.

În primul rând, persoana fizică .X. precizează că până la 01.01.2008 operațiunile cu terenuri construibile erau scutite de taxă pe valoarea adăugată dacă erau efectuate de o persoană care nu ar fi avut dreptul să deducă, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat eronat adăugând operațiunile efectuate în anul 2007, care, chiar și în situația în care o persoană ar fi fost impozabilă, erau scutite de plata taxei pe valoarea adăugată. Mai mult, achiziționarea bunurilor de la persoane neimpozabile conduce la excluderea dreptului de deducere, având în vedere ca acestea nu puteau emite factură fiscală, document ce dă dreptul la deducere. Persoana fizică constată că în același sens sunt și cele precizate de Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr..X./21.06.2007. Modificarea prevederilor art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în baza căruia a fost stabilită obligația de natura taxei pe valoarea adăugată, a fost efectuată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.106/2007, aplicabilă de la 01.01.2008.

În al doilea rând, persoana fizică .X. consideră că vânzarea unei cote părți dintr-un teren, nu poate fi interpretată ca vânzarea întregului teren.

Astfel, contestatara precizează ca a încheiat un număr de 21 de contracte prin care a înstrăinat cote părți din terenurile respective. În mod eronat organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impunere și cotele părți deținute de alte persoane, pe considerentul că vânzările au fost efectuate în același timp, către același cumpărător. Deci, baza impozabilă, în sumă de .X. lei, aferentă celor 21 de contracte ar trebui înjumătățită, jumătate din suma primită aparținând altui proprietar.

Aceeași situație se întâlnește și în cazul celor 7 contracte de vânzare – cumpărare, din perioada august – decembrie 2007, pe care contestatara le-a încheiat, în calitate de coproprietar, împreună cu fostul soț.

Referitor la contractul nr..X./25.09.2008, persoana fizică .X. precizează faptul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de valoarea bunurilor stabilită de părți și nu să atribuie terenurilor cu destinația pășune valoarea minimă înscrisă în tabelele notariale, invocând prevederile art.64 din Codul de procedură fiscală. Contestatara consideră că organele de inspecție fiscală puteau determina valoarea tranzacțiilor luând în considerare fie prețul pe mp înscris în contractele de vânzare – cumpărare, fie ținând cont de valoarea de piață și nu de valorile minime din grilele notariale în anul 2008. În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazurile C – 230/87 Naturally Yours Cosmetics și C – 126/88 Boots Company, stabilind că baza de impunere se referă la o valoare subiectivă, obținută în mod real și nu apreciată pe baza unor criterii obiective.

În susținerea contestației, persoana fizică .X. consideră că din baza de impunere trebuie exclusă valoarea contractului de schimb nr..X./24.10.2008. Contestatara precizează că, urmare constatării unei erori la un contract încheiat în 2005, a încheiat acest contract de schimb prin care a transmis dreptul de proprietate asupra terenului care nu era în locația indicată de vânzător, primind în schimb o parcelă într-o altă locație.

De asemenea, persoana fizică .X. susține că prin neaplicarea procedurii sutei mărite, prevăzut la pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, la extragerea taxei pe valoarea adăugată din prețul înscris în contracte, organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neutralității taxei, deoarece prețul din contract este prețul final, care cuprinde toate costurile, taxele, impozitele și orice alte costuri suportate de vânzător. Persoana fizică precizează că în același sens sunt și susținerile Direcției de legislație în domeniul TVA, care în adresa nr..X./31.03.2010, menționează că subscrie opiniei prin care aplicarea cotei recalculată de TVA se face asupra valorii de vânzare a unui imobil dacă prin contractul de vânzare – cumpărare nu se precizează că acesta include taxa pe valoarea adăugată, considerându-se că suma plătită include și această taxă. În același sens sunt și cele reținute de Curtea Europeană de Justiție în cauza C – 317/94 Elida Gibbs, care precizează că principiul de bază al taxei pe valoarea adăugată este că aceasta trebuie suportată de consumatorul final. Mai mult, în aceeași cauză s-a precizat și faptul că baza de impunere a TVA de perceput de către

autoritățile fiscale nu poate fi superioară contraprestației plătite efectiv de către consumatorul final, ceea ce conduce la concluzia că prețul final stabilit de către părți include toate taxele, inclusiv taxa pe valoarea adăugată datorată de cumpărător. În situația în care taxa s-ar adăuga la prețul stabilit, vânzătorul ar fi singurul care suportă taxa pe valoarea adăugată, iar cumpărătorul, dacă ar fi persoană impozabilă, va avea dreptul de deducere indiferent dacă vânzătorul este înregistrat ca persoană impozabilă sau nu (cazul C – 438/09 Boguslaw).

De asemenea, persoana fizică .X. precizează că din interpretarea prevederilor legale rezultă că majorările de întârziere sunt datorate doar în situația în care ar fi avut de plată taxă pe valoarea adăugată. Mai mult, doctrina juridică prevede că în situația în care tratamentul fiscal a fost determinat de un punct de vedere exprimat de organele fiscale, este evident că „vinovăția” este înlăturată de această faptă.

În concluzie, persoana fizică .X. solicită anularea raportului de inspecție fiscală, a deciziei de impunere, precum și a deciziei de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA, cu consecința exonerării de la plata tuturor sumelor stabilite prin actele administrativ – fiscale menționate.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./28.07.2011, au fost constatate următoarele:

În perioada verificată, respectiv 01.01.2005 – 31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a desfășurat o serie de tranzacții imobiliare, care au condus la depășirea plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.02.2007. Urmare verificării s-a constatat și faptul că persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, în regim normal de taxare, în conformitate cu prevederile art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din analiza documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. a efectuat, începând cu luna ianuarie 2007, o serie de tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, care nu au fost utilizate în scopuri personale, tranzacții ce îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art.126 alin.1 lit.a – d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, persoana fizică a devenit persoană impozabilă, în sensul prevederilor art.127 alin.2 din Legea nr.571/2003, începând cu data de 01.02.2007, data la care a depășit plafonul de scutire prin realizarea unei tranzacții în sumă de .X. lei.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit și faptul că după depășirea plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată persoana fizică .X. a realizat operațiuni impozabile constând în vânzarea de imobile („curți construcții intravilan”).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că în perioada 2007 – 2010 persoana fizică .X. a realizat un număr de 54 de tranzacții imobiliare, astfel:

- 35 tranzacții taxabile cu terenuri intravilane cu categoria de folosință „curți construcții”;

- 3 tranzacții scutite de taxă pe valoarea adăugată, fără drept de deducere, cu terenuri arabile extravilane;

- 1 donație;

- 15 tranzacții în care persoana fizică are calitatea de mandatar.

Întrucât persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.153 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea din oficiu a contribuabilului

În concluzie, 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 – 31.12.2008 a fost de .X. lei, reprezentând contravaloarea livrărilor imobiliare.

Deoarece prin contractele de vânzare – cumpărare părțile nu au convenit nimic cu privire la această taxă, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei standard de 19% la baza impozabilă.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, aferentă perioadei verificate, respectiv 2007 – 2008, în sumă totală de .X. lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei.

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, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește excepția invocată de contestatară referitoare la nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011 pe motiv că aceasta a încălcat principiul unicității inspecției ficale, se reține că la art 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este precizat:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

De asemenea, art.96 alin.1 definește formele pe care le poate îmbrăca inspecția fiscală, astfel:

„(1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.”

iar la art.97 alin.1 lit.a al aceluiași act normativ este stipulat:

„Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;”

Potrivit acestor prevederi legale, inspecția fiscală îmbracă două forme: inspecția fiscală generală și inspecția fiscală parțială, controlul inopinat reprezentând doar o procedură de verificare, faptică și documentară, ca urmare a unor sesizări și nu o inspecție fiscală.

În cazul controlului inopinat, organele de inspecție fiscală încheie un proces verbal în care va fi înscris rezultatul constatărilor, indiferent dacă se constată sau nu încălcări ale prevederilor legale. Dacă faptele constatate au influență asupra sumelor declarate de contribuabil ca datorate la bugetul general consolidat, organele de inspecție fiscală propun efectuarea unei inspecții fiscale, prin procesul verbal nestabilindu-se diferențe de impozite și taxe.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au precizat:

„Prin procesul verbal nr..X. din data de 29.03.2010 s-a constatat că doamna .X. a obținut venituri din tranzacționarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusă efectuarea unei inspecții fiscale parțiale pentru determinarea valorii taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor

efectuate cu bunuri imobile din patrimoniul personal, care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obținerea de venituri cu caracter de continuitate.”

De asemenea, din motivarea propunerii de inspecție fiscală existentă în copie la dosarul contestației, se reține că „În urma controlului inopinat efectuat s-a constatat că în perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 persoana fizică .X. devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, deoarece a realizat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal și nu a colectat TVA, propunând pentru verificare perioada 01.01.2005 – până la data ultimului decont de taxă pe valoarea adăugată”.

Potrivit art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

iar conform alin.5 al aceluiași articol:

„(5) Inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.”

Având în vedere cele de mai înainte, precum și prevederile legale invocate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante referitoare la taxa pe valoarea adăugată, ținând cont și de faptul că un control inopinat nu este echivalent cu inspecția fiscală, iar prin procesul verbal încheiat nu au fost stabilite obligații de natură fiscală care să fie înscrise într-un titlu de creanță susceptibil de a fi atacat.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a Deciziei nr..X./2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se precizează că procesul verbal este atât act administrativ în sensul art.2 lit.c din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cât și un act administrativ fiscal în sensul art.41 din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a precizat mai sus, procesul verbal se încheie ca urmare a unui control inopinat, iar în situația în care se constată diferențe de obligații fiscale se procedează la inspecție fiscală.

În concluzie, argumentul contestatarului referitor la nulitatea Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., ca urmare a încălcării

principiului unicității verificării fiscale nu este de natură a atrage nulitatea titlului de creanță, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2007 – 2009, constând în vânzări de terenuri și curți – construcții, 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 verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 – 2009, persoana fizică .X. a realizat un număr de 53 tranzacții imobiliare constând în transferul prin vânzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobiliare reprezentând terenuri și „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 a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de terenuri și imobile), motiv pentru care persoana fizică .X. avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 01.02.2007 persoana fizică .X. a obținut venituri în sumă de .X. lei provenite din activitatea principală, astfel că la acea dată a fost depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. taxa pe valoarea adăugată 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.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

“(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 definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

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

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

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 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 natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În explicitarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, legiuitorul stipulează:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă. În același sens este și Decizia civilă nr..X./31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal în Dosarul nr..X./30/2010, irevocabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ 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;”

Potrivit art.152 alin.(1) din Codul fiscal:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de .X. 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).”

iar potrivit alin.(6):

“(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 .X. euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului 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 TVA, 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 TVA, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.**

Aceleași prevederi legale au fost menținute și prin pct.62 alin.2 lit.a din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2008. Totodată, potrivit pct.62 alin.2 lit.a din actul normativ invocat mai sus, în vigoare începând cu data de 09.03.2009, este stipulat:

“(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 trebuit să o colecteze 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;”

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care persoana impozabilă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale

competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze 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.

Începând cu data de **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 taxă pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren 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;”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, 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;”

Aceleași prevederi legale au fost menținute prin art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2009.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

*„(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.”*

coroborat cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]”; în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011, se reține că, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007 – 2009, persoana fizică .X. a realizat un număr de 53 tranzacții imobiliare constând în transferul prin vânzare a dreptului de proprietate al bunurilor imobiliare reprezentând terenuri și „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 a realizat venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de terenuri și imobile), motiv pentru care persoana fizică .X. avea obligația să se înregistreze în scopuri de TVA, după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 01.02.2007 persoana fizică .X. a obținut venituri în sumă de .X. lei provenite din activitatea principală, astfel că la acea dată a fost depășit plafonul de scutire 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 01.01.2005 – 31.12.2010 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.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxă.

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 de persoana fizică .X., respectiv efectuarea unui număr de 53 de tranzacții, dintre care nu mai puțin de 34 de tranzacții au fost cu terenuri intravilane cu categoria de folosință „curți construcții”, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor

art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada 2007 – 2009 de către contestatară, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011, se reține că persoana impozabilă .X. a realizat o serie de tranzacții imobiliare, depășind plafonul de scutire de .X. euro la data de 01.02.2007, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din Codul fiscal citate mai sus.

Deoarece persoana impozabilă .X. nu s-a conformat acestor prevederi legale până la data inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea din oficiu a contestatarei, emițând în acest sens Decizia de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr..X./ 01.08.2011.

Întrucât în perioada 2007 – 2009 persoana impozabilă .X. a efectuat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri construibile, operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceasta avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor tranzacții.

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 - 2009, pentru care, conform contractelor de vânzare – cumpărare, a încasat suma de .X. lei

În consecință, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011,

emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., **pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de .X. lei.**

Referitor la argumentul contestatarei conform căruia data de demarare a inspecției fiscale este data de demarare a controlului inopinat, respectiv septembrie 2009, astfel că prin încheierea Raportului de inspecție fiscală în data de 27.07.2011 s-a depășit durata de verificare de 3 luni, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că organele fiscale au emis Avizul de inspecție fiscală nr..X. din data de 26.03.2010. Ulterior, în data de 30.09.2010, persoana fizică .X. a fost înștiințată, cu adresa nr.X, asupra suspendării inspecției fiscale.

De asemenea, urmare încetării condițiilor care au generat suspendarea, respectiv în urma emiterii unei decizii privind aplicarea unitară a legislației fiscale pentru taxa pe valoarea adăugată în domeniul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, prin adresa nr..X./27.07.2011 organele de inspecție fiscală au adus la cunoștința persoanei fizice .X. reluarea inspecției fiscale începând cu data de 01.07.2011.

Mai mult, și din Ordinul de serviciu nr..X./27.06.2011, se reține că data începerii inspecției fiscale a fost data de 01.07.2011, astfel că durata efectivă a desfășurării inspecției fiscale a fost de 28 zile, respectiv perioada 01.07 – 28.07.2011.

Referitor la argumentul contestatarei conform căruia tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie acte de comerț și nu intră sub incidența noțiunii de activitate economică, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării imobilelor este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.1 alin.3 precizează:

„În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

În aceste condiții, tranzacțiile efectuate de către contestatară constând în vânzarea de imobile trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia noțiunea de exploatare se suprapune noțiunii juridice de administrare a bunurilor astfel că exploatarea nu cuprinde vânzarea bunurilor corporale și necorporale, în același sens fiind și decizia pronunțată de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-186/89 Van Tiem, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de taxă pe valoarea adăugată, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică.

Mai mult, începând cu data de 01.01.2007, data aderării României la Uniunea Europeană se reține și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie Dauphinoise și C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM), prin care s-a reținut că termenul de „exploatare” se aplică tuturor operațiunilor, indiferent de forma lor juridică, care vizează obținerea de venituri cu caracter de permanență, astfel că aceste prevederi constituie baza legală pentru a considera că „exploatarea” bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia, la data vânzării, terenurile nu erau construibile, în sensul art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, deoarece nu existau autorizații de construcție, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece din punct de vedere fiscal, încadrarea unui teren în categoria de teren construibil sau orice altă categorie (agricol, forestier, livadă, pășune etc.), nu se referă la obținerea sau nu a autorizației de construire, ci la încadrarea acordată respectivului teren în momentul vânzării prin fișa cadastrală ori prin certificatul de urbanism.

Astfel, având în vedere faptul că legiuitorul în definirea noțiunii de *“teren construibil”* - orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții - a ținut să utilizeze și noțiunea *“conform legislației în vigoare”*, se reține că această trimitere are în vedere acele acte normative care reglementează regimul terenului, respectiv din punct de vedere juridic, economic și tehnic, categoria de folosință a terenului, pe care se pot executa construcții. Chiar dacă norma legală nu prevede/individualizează în mod expres documentul care atestă natura terenului, acesta este determinabil conform legislației specifice.

Astfel, potrivit prevederilor art.39 alin.(4) și alin.(6) din Ordinul nr.633/2006 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a birourilor de cadastru și publicitate imobiliară, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Mențiunile privind terenul și categoria de folosință sunt cele prevăzute în Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general, aprobate prin Ordinul Ministrului Administrației Publice nr. 534/2001, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 744 din 21.11.2001.

[...]

(6) Cât privește categoria de folosință, destinația și descrierea construcțiilor, acestea se preiau din documentația cadastrală și se înscriu în cartea funciară.”

Totodată, la pct.8 din Anexa 1 - “Norme tehnice pentru introducerea cadastrului general” la Ordinul Ministrului Administrației Publice nr.534/2001 privind aprobarea Normelor tehnice pentru introducerea cadastrului general, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute criteriile de clasificare și identificare a categoriilor de folosință a terenurilor și a construcțiilor. Astfel, potrivit prevederilor pct.8.1.1. și pct.8.1.2.:

“8.1.1. Categoria de folosință a terenului, individualizată printr-un cod, este unul dintre atributele parcelei. Evidențierea la partea tehnică a cadastrului general a categoriei de folosință alături de celelalte atribute este necesară atât pentru întocmirea cărții funciare, cât și pentru stabilirea sarcinilor fiscale care grevează imobilele. În cadastrul general nu se înregistrează subcategoriile de folosință.

8.1.2. Fiecare dintre cele 5 destinații ale terenurilor poate avea categorii de folosință predominante, care ocupă suprafața majoritară, și categorii de folosință care ocupă un procent mai mic. De exemplu, în grupa terenurilor cu destinație agricolă categoriile de folosință predominante sunt: arabilul, viile, livezile, fânețele și pășunile, dar un procent mai mic îl ocupă și construcțiile, apele etc. Tot astfel, în intravilane, în afară de categoria de folosință curți - construcții, care este predominantă în cadrul destinației, se includ și alte categorii de folosință care ocupă suprafețe mai mici, cum ar fi: arabil, livezi, ape etc.”,

iar conform pct.9.3.2. din același act normativ:

“9.3.2. Identificarea și consemnarea categoriei de folosință se fac pentru fiecare parcelă de teren (în extravilan și intravilan), iar datele se înscriu în fișa corpului de proprietate avându-se în vedere semnificațiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosință. Codurile categoriilor de folosință se scriu și pe schițele întocmite pentru fiecare corp de proprietate.”

Prin urmare, în vederea încadrării terenurilor la momentul vânzării în categoria celor construibile sau de altă natură, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, trebuie avute în vedere documentațiile cadastrale, respectiv trebuie analizate mențiunile înscrise în extrasele de

carte funciară, iar informațiile conținute în aceste documente trebuie să conțină elemente clare privind categoria de folosință a terenurilor ce au făcut obiectul vânzării.

Mai mult, se reține că art.6 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Certificatul de urbanism este actul de informare prin care autoritățile prevăzute la art. 4, în conformitate cu prevederile planurilor urbanistice și ale regulamentelor aferente acestora ori ale planurilor de amenajare a teritoriului, după caz, avizate și aprobate potrivit legii, fac cunoscute solicitantului elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării și stabilesc cerințele urbanistice care urmează să fie îndeplinite în funcție de specificul amplasamentului, precum și lista cuprinzând avizele și acordurile legale, necesare în vederea autorizării.”

Prin urmare calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din informațiile oferite de certificatul de urbanism, respectiv elementele privind regimul juridic, economic și tehnic al terenurilor și construcțiilor existente la data solicitării.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că începând cu data de 22.12.2008 certificatul de urbanism reprezintă documentul justificativ care probează încadrarea terenului într-o anumită categorie de folosință, prin urmare, prezentarea acestuia la momentul vânzării este obligatorie pentru a justifica aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată sau taxarea, după caz.

Anterior datei de 22.12.2008, în vederea încadrării terenurilor, la momentul vânzării, în categoria celor construibile sau de altă natură, [...], trebuiau avute în vedere documentațiile cadastrale întocmite pentru înscrierea în cartea funciară, în conformitate cu prevederile Legii cadastrului și a publicității imobiliare nr.7/1996, republicată în 2006, și a altor acte normative emise în temeiul prevederilor acestei legi.

În concluzie, pentru a putea determina condițiile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, având în vedere perioada verificată, organele de inspecție fiscală au verificat mențiunile înscrise în actele de vânzare – cumpărare, documente în care se precizează că au făcut obiectul tranzacțiilor imobile înscrise în cartea funciară, având numere cadastrale și reprezentând „curți construcții intravilan extins”.

Referitor la argumentul contestat conform căruia înainte de 01.01.2008, operațiunile cu terenuri construibile erau scutite dacă erau efectuate de o persoană care nu ar fi avut dreptul să deducă, acesta nu poate

fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele aspecte:

Până la data de 01.01.2008 art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 avea următorul conținut:

„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.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, operațiunea de vânzare a terenurilor construibile nu este scutită de taxă pe valoarea adăugată în situația în care tranzacția este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să își exercite dreptul de deducere. Or, începând cu data de 01.02.2007 persoana fizică .X. a devenit persoană impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, astfel că nu îi pot fi aplicate prevederile legale invocate.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere, se reține că persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și numai prin decontul de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile pct.56 alin.5 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia, în cazul bunurilor aflate în coproprietate sau în devălmășie, vânzarea unei cote părți de teren nu poate fi interpretată ca reprezentând vânzarea întregului teren, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât vânzarea bunurilor deținute în coproprietate sau în devălmășie nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre proprietari, fiind necesar acordul și semnătura celorlalti coproprietari pentru efectuarea livrărilor.

Se reține, de asemenea, că devălmășia reprezintă forma dreptului de proprietate comună, ce se particularizează prin aceea că titularii săi nu au determinată nici măcar o cotă-parte ideală, matematică din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefracționate în materialitatea lor. Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților. Orice convenție contrară este nulă. Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită. Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit ca are și consimțământul

celuilalt soț. Cu toate acestea, nici unul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt soț.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru un număr de 21 contracte de vânzare – cumpărare, persoana fizică .X. a realizat vânzările împreună cu .X., astfel că, în conformitate cu prevederile art. 127 alin.10 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și cu cele ale Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1415/2009, organele de inspecție fiscală au tratat operațiunile de vânzare a imobilelor identificate printr-un număr cadastral unic deținute în coproprietate de .X. și .X. în cote indivize de ½ fiecare, ca fiind realizate de alte forme de asociere în scopuri comerciale care nu dau naștere la o altă persoană impozabilă.

În această situație, organele de inspecție fiscală au tratat operațiunile ca fiind realizate în asociere, persoana fizică .X. reprezentând asocierea deoarece pentru încasarea impozitului pe venit a fost emisă o singură chitanță. Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, respectiv din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011 și a anexei nr.1 a acestuia, se reține că prin Declarația informativă 208 notarii publici au declarat doar persoana fizică .X. ca fiind cea care a realizat tranzacțiile și a achitat impozitul pe venit.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia organele de inspecție fiscală în mod eronat nu au ținut cont de valoarea bunurilor stabilită de părți, atribuind terenurilor cu destinația pășune valoarea minimă înscrisă în tabelele notariale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Din analiza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr..X./25.09.2008, se reține că persoana impozabilă .X. a vândut un număr de 19 parcele curți construcție intravilan și un număr de cinci parcele pășune extravilan, prețul de vânzare fiind de .X. euro, respectiv .X. euro/mp. Cu toate acestea, prețul nu a fost stabilit pentru fiecare lot de teren în parte, în funcție de suprafață sau destinație.

Or, este de notorietate faptul că prețul de vânzare a unui teren pe care nu se poate construi și care se folosește în alt scop decât cel construitibil are o valoare mult mai mică.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală, aplicând prevederile art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în mod legal au luat ca valoare de referință valoarea de impozitare din grilele notarilor publici, respectiv 0,3 euro/mp, excluzând din baza de impozitare contravaloarea pășunilor, respectiv suma de .X. lei, conform art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia din baza de impunere ar fi trebuit exclusă valoarea contractului de schimb autentificat sub nr..X./21.10.2008, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere cele stipulate de art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”

Astfel potrivit acestei prevederi legale, în situația schimbului de bunuri se consideră că fiecare dintre părți a efectuat o livrare de bunuri, astfel că organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la includerea contractului de schimb autentificat sub nr..X./21.10.2008 în baza de impozitare.

Referitor la argumentul contestatarii conform căruia „prin neaplicarea procedurii sutei mărite la extragerea TVA din prețul stabilit contractual, inspectorii fiscali au încălcat principiul neutralității TVA”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, așa cum este stipulat la art.137 alin.1 lit.a din Codul fiscal, baza de impozitare este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, în cazul de față această contrapartidă fiind reprezentată de prețul prevăzut în contracte. Deoarece din contractele existente în copie la dosarul cauzei nu rezultă faptul că părțile contractante au stabilit condiții speciale cu privire la preț, respectiv acestea nu au stabilit că prețul menționat include și taxa pe valoarea adăugată, aceasta se determină prin aplicarea cotei standard de 19% la valoarea înscrisă în contract.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.1873/12.04.2011, publicată în Monitorul Oficial al României nr.278/20.04.2011, potrivit căreia:

„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”

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) 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 părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a adresei nr. nr..X./21.06.2007, se reține că aceasta reprezintă punctul de vedere exprimat de direcția de specialitate într-o altă speță, ținând cont de condițiile concrete din acea cauză. Mai mult începând cu data de 20.04.2011, data publicării în Monitorul Oficial a Deciziei nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, aprobată prin Ordinul Ministrului finanțelor publice nr.1873/12.04.2011 aceasta este opozabilă terților și devine obligatorie.

3. În ceea ce privește măsurile accesorii în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece la pct.2 din prezenta decizie s-a reținut că societatea datorează suma de .X. lei cu titlu de taxă pe valoarea adăugată, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, stabilite în temeiul art.119 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, drept pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Se reține, totodată, că persoana fizică .X. nu aduce argumente referitoare la modul de calcul al majorărilor de întârziere și penalităților aferente taxei pe valoarea adăugată, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

Referitor la susținerea contestatarei conform căreia nu datorează măsurile accesorii nici în situația în care ar fi fost persoană impozabilă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece precizările aduse în susținere, respectiv invocarea unor citate din lucrări cu caracter fiscal sau juridic, ori declarații de presă ale președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu reprezintă argumente de natură fiscală

menite să combată constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011.

4. În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr. .X./01.08.2011, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, are competența de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care actul administrativ – fiscal nu se referă la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a unor sume și măsuri.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.07.2011, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a realizat, în perioada 2007 – 2009, un număr de 54 tranzacții, depășind plafonul de scutire de TVA. Deoarece persoana fizică .X. nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, organele fiscale au procedat la înregistrarea din oficiu a contribuabilului, emițând Decizia de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr. .X./01.08.2011.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.205 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

De asemenea, la art.206 alin.2 din același act normativ este stipulat:

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiterie a actului administrativ fiscal.[...]”

În ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează:

“(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”,

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate

împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri și numai pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate mai sus, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât Decizia de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr. .X./01.08.2011 nu se referă la sume și măsuri înscrise de organul fiscal în titluri de creanță, se reține că **Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu are competența de soluționare a deciziei de înregistrare în scopuri de TVA în cauză**, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat, în conformitate cu prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în calitate de organ emitent al Deciziei de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr. .X./01.08.2011.

*
* *

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Transmiterea contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de înregistrare din oficiu în scopuri de TVA nr.

.X./01.08.2011 Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., spre competență soluționare.

2. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulată de **persoana fizică .X.** împotriva Deciziei de impunere nr. .X./28.07.2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.07.2011, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- | | |
|--|---------|
| - taxă pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |
| - penalități aferente taxei pe valoarea adăugată | .X. lei |

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

X