

DECIZIE nr.

privind contestația formulată de Dl. X
înregistrată la D.G.F.P a Jud.Arad sub nr./13.03.2013

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către petentul X cu adresa denumită „cerere” înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./30.01.2014, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de

Dl. x
CNP:
cu domiciliul în, jud. Arad
având ca adresa de corespondență
Cabinetul Individual de Avocat „....” din
....., jud. Timiș

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./06.03.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./13.03.2013, a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr.358/2013 a D.G.F.P a Jud.Arad, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 209 alin. (1) din Codul de Procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații a procedat la analizarea dosarului contestației.

Dl. X a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr./14.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr...../14.12.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin Decizia nr./30.05.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de dl. X împotriva Deciziei de impunere nr./14.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../14.12.2012 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de lei reprezentând lei taxa pe valoarea adăugată și lei accesorii aferente (majorări – lei, dobânzi – lei, penalități – lei) stabilite prin Decizia de impunere nr./14.12.2012, ulterior pronunțării hotărârii preliminare de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene privitor la baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de dl. X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. /14.12.2012 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, 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. 80 alin. (2) și art. 84 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.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]”

coroborat cu art. 106 din Hotărârea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

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

[...]

Norme metodologice:

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

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

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

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

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

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

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

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

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(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 petentul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce 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 Regională a Finanțelor Publice Timișoara 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. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

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

(...)

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 se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

Prezenta reprezintă titlu de creanță. »

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentului și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate

constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./14.12.2012, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere nr./14.12.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de lei reprezentând lei taxa pe valoarea adăugată și lei accesorii aferente (majorări – lei, dobânzi – lei, penalități – lei).

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Cererea de punere în executare a Sentinței civile nr. pronunțată în ședința publică din 13.12.2013 de Curtea de Apel Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr./30.01.2014, este formulată prin avocat dr., fiind depusă în original împuternicirea avocațială nr. din, fiind îndeplinite dispozițiile art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost formulată în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, titlul IX, față de data comunicării Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr./14.12.2012, respectiv 04.02.2013.

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

I. În contestația formulată petentul contestă obligațiile suplimentare de plata stabilite prin Decizia de impunere nr./14.12.2012, în susținerea contestației solicitând anularea actelor administrative atacate, motivele prezentate în cuprinsul contestației fiind următoarele:

A) Motive care vizează condiții de procedură

a) Lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală

- organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale privind comunicarea avizului de inspecție fiscală, în condițiile în care nu au adus la cunoștința petentului faptul că acesta va face obiectul unei inspecții fiscale, precum și faptul că inspecția fiscală se va desfășura la sediul autorității fiscale, ignorând dispozițiile art. 101 coroborat cu art. 43 și art. 44 din Codul de procedură fiscală, precum și dispozițiile Ordinului ANAF nr. 1415/2009 privind inspecția fiscală la persoanele fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale;

- solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr./14.12.2012 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2012 urmare a faptului că autoritatea fiscală a derulat inspecția fiscală fără îndeplinirea procedurii de comunicare a Avizului de inspecție fiscală;

b) Lipsa acordului privind derularea inspecției fiscale la sediul autorității fiscale

- deși în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2012 se precizează că inspecția fiscală s-a derulat în intervalul 11.12.2012 – 14.12.2012 la sediul organelor de inspecție fiscală, „loc stabilit de comun acord cu contribuabilul”, date fiind precizările de la pct. a) în condițiile în care Avizul de inspecție fiscală nu a fost comunicat, rezultă că petentul, neavând cunoștință de derularea inspecției fiscale, nu putea anunța autoritatea fiscală „în scris și motivat” asupra faptului că nu deține un spațiu corespunzător pentru derularea inspecției fiscale;

- în considerarea prevederilor art. 103 Cod procedură fiscală care conține dispoziții imperative, acordul de desfășurare a inspecției la sediul autorității fiscale, procedural, ar fi trebuit să „se materializeze într-un înscris asumat de părți”, fapt care însă nu a fost respectat de organele fiscale și pe cale de consecință petentul solicită constatarea nulității absolute a Deciziei de impunere nr./14.12.2012 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr./18.12.2012;

c) Nerespectarea prevederilor legale privind discuția finală

- organele fiscale au ignorat această cerință legală, încălcând dispozițiile Ordinului ANAF nr. 1415/2009 privind inspecția fiscală la persoanele fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale, cap. VI – „*Discuția finală*”;

- arată că procedura de comunicare a deciziei de impunere și a RIF-ului care fac obiectul contestației a fost viciată, invocând în susținerea afirmațiilor sale art. 44 Cod procedură fiscală și precizând totodată că „procedura comunicării actelor administrative prin publicitate pe pagina de Internet a ANAF există, dar ea nu poate prevala celorlalte căi de comunicare a actelor administrative fiscale, respectiv: primirea sub semnătură, comunicarea prin poștă cu confirmare de primire.”, solicitând în consecință constatarea nulității absolute a actelor atacate;

d) Datele de emisie și semnare a documentelor administrativ fiscale emise, precum și modalitatea de comunicare prin afișare

- cronologia actelor administrative emise de autoritatea fiscală pune sub semnul întrebării corectitudinea și legalitatea derulării inspecției fiscale, petentul arătând următoarele: „atât RIF cât și Decizia de impunere contestate au fost întocmite în data de 14.12.2012, dar au fost avizate de către Directorul executiv adjunct doar în data de 18.12.2012, dar surprinzător Adresa de înaintare nr. ... a fost emisă și înregistrată anterior avizării actelor administrative anterior precizate (RIF și Decizia de impunere) de către Directorul executiv potrivit legii”

B) Referitor la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor care au făcut obiectul impunerii din punct de vedere al TVA

a) Referitor la aplicabilitatea art. 152 și art. 153 din Codul fiscal

- prin Contractul de vânzare cumpărare nr./**24.04.2007** a fost vândut terenul compus din două parcele separate, înscrise în două Cărți funciare separate, respectiv o parcelă de **mp** și o parcelă de **mp**;

- petentul arată că tranzacția nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii, potrivit prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) Cod fiscal, în condițiile în care în ceea ce privește parcela de **mp** terenul „este acoperit de o platformă betonată lucru pe care l-am demonstrat cu o serie de documente de natură tehnică și legală, care demonstrează existența acestei construcții (platforma betonată) încă înainte de privatizarea SC O SA, prima deținătoare a imobilelor, inclusiv a terenului în suprafață de mp”, iar în ceea ce privește parcela de **mp** terenul formează „corp funciar unic cu imobilele industriale (construcții vechi), regimul fiscal fiind dat de regimul aplicat construcțiilor înscrise în aceeași carte funciară”, astfel că tranzacția realizată prin intermediul Contractului de vânzare cumpărare nr./24.04.2007, nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii;

b) Referitor la faptul că am desfășurat activități economice continue

- petentul apreciază că noțiunea de „continuitate” din perspectivă juridică trebuie înțeleasă ca „având caracter permanent”, în cazul petentului neputându-se pune în discuție noțiunea de repetabilitate, care se referă la un număr finit de acțiuni;

- subliniază faptul că „nu a exploatat bunuri corporale de natura terenurilor în sensul de a le închiria, arenda ș.a.m.d., ci am vândut terenuri din patrimoniul personal.”;

- analizează modul în care art. 12 aliniatul (1) din Directiva TVA a fost transpus în legislația românească prin art. 127 din Codul fiscal, raportat la HG nr. 1620/2009 și pct. 12 din Codul comercial, concluzionând faptul că „prevederile HG nr. 1620/2009, aplicabile începând cu data de 01 ianuarie 2010, la pct. 3, introduc pentru prima oară în legislația fiscală faptul că exploatarea bunurilor corporale sau necorporale trebuie să fie neutră și ca atare principiul de bază al TVA trebuie aplicat. Acest principiu al neutralității funcționează însă în cazul comercianților și producătorilor și nu se circumscrie vânzării de imobile din patrimoniul personal.”.

c) Referitor la tratamentul fiscal aplicabil în exercițiul fiscal 2007

- în ipoteza în care s-ar putea admite faptul că „aceste vânzări de terenuri din patrimoniul personal ar putea să fie considerate activități economice în sensul **art. 127** Cod fiscal, dar și faptul că la data de **01.06.2007**, aş fi avut obligația să mă înregistrez în scopuri de TVA”, petentul precizează faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat „condiționarea exprimată la lit. f) a alin. (2) al art. 141 din Codul fiscal”, conform căreia taxarea operațiunilor era condiționată de exercitarea dreptului de deducere a TVA la momentul achiziției, transformării sau construirii unui astfel de imobil, dar și de deținerea calității de persoană impozabilă;

- citează dispozițiile art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal (în vigoare în anul 2007) raportat la art. 145 din același act normativ, subliniind faptul că „este evident faptul că nu aş fi putut să-mi exercit dreptul de deducere al TVA pentru o operațiune care nu este taxabilă tocmai datorită faptului că niciuna dintre condițiile precizate nu au fost îndeplinite”, în condițiile în care terenurile au fost achiziționate

de la persoane fizice care nu au fost înregistrate în scopuri de TVA și care în mod firesc nu ar fi putut să colecteze TVA, pentru ca petentul să-și poată exercita dreptul de deducere, în condițiile legii;

- referitor la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată precizează faptul că „utilizarea sutei mărite pentru determinarea TVA colectată este eronată și că, în acest sens, considerăm că orice debite potențiale vor face obiectul recalculării în cazul în care CEJ va admite contestația formulată în privința legalității Deciziei nr. 3 a CCF/2011”;

- totodată în condițiile în care în anul 2007 era în vigoare principiul taxării inverse, aplicabil și cauzei ce face obiectul contestației, rezultă că „operațiunea nu ar fi generat TVA de plată în nici un caz.”

Referitor la obligațiile fiscale accesorii

- în condițiile în care având în vedere motivele prezentate în cuprinsul contestației referitor la faptul că nu datorează debitul reprezentând TVA, rezultă că nici obligațiile fiscale accesorii în sumă de lei nu se datorează.

La data de 15.04.2013, petentul depune înscrisul denumit „Completare la contestație”, înregistrat la A.I.F. Arad sub nr. /16.04.2013, transmis D.G.F.P. a județului Arad cu adresa nr. /ad/23.04.2013, în care a precizat faptul că își menține motivele de fapt și de drept din cuprinsul contestației formulate, atât în ceea ce privește aspectele de procedură, cât și cele de fond, referitor la tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor privind vânzarea de terenuri realizată în baza Contractului de vânzare cumpărare autentificat de BNPA ... sub nr. ... /19.12.2007, care în anul 2007 era cel prevăzut de excepția de la lit. f) a alin. (2) al art. 141 Cod fiscal, arătând și faptul că organele de inspecție fiscală, cu ocazia controlului efectuat, nu au stabilit starea de fapt fiscală, respectiv prin „examinarea obiectivă a stării de fapt în baza tuturor circumstanțelor edificatoare ale fiecărui caz”, conform prevederilor la art. 6 și art. 7 din Codul de procedură fiscală.

Procedează totodată la analiza contractelor de vânzare – cumpărare autentificate sub nr. ... /31.10.2007, respectiv nr. /21.11.2007, concluzionând că „este evident faptul că nu am avut dreptul de a deduce TVA și nici nu aș fi putut exercita acest drept, tocmai datorită faptului că dreptul de deducere, potrivit prevederilor lit. a) a alin. (1) a art. 145 Cod fiscal, aplicabile în anul 2007 ar fi putut să "ia naștere la momentul exigibilității taxei", astfel cum este prevăzut la art. 134, art. 134¹ și art. 134² Cod fiscal.”, fiind evident faptul că persoanele de la care au fost achiziționate terenurile nu reprezintă persoane impozabile din punct de vedere al TVA.

Potentul, în susținerea afirmațiilor sale, invocă punctul de vedere al Direcției exprimat în adresa nr. /24.09.2012 pe care-l consideră incident în cauza dedusă judecătii, precizând că a dobândit terenurile prin achiziție de la persoane fizice neînregistrate în scopuri de TVA, motiv pentru care nu a intervenit faptul generator și nici exigibilitatea taxei datorită faptului că persoanele fizice de la care au fost achiziționate terenurile nu erau înregistrate în scopuri de TVA.

Cu adresa nr. /ad/23.04.2013, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a transmis „Completare la contestație” înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală

Arad sub nr./16.04.2013, împreună cu documentele anexate, adresă înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. .../24.04.2013, în care a precizat că susținerile depuse în completarea la contestație „nu modifică fondul contestației depusă inițial, asupra căreia ne-am exprimat punctul de vedere, în referatul cu propuneri de soluționare a acesteia.”

II. În Raportul de inspecție fiscală nr./14.12.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./14.12.2012 contestată, organele de control au constatat că în perioada verificată 01.01.2007 – 30.06.2012 petentul împreună cu fratele său a efectuat un număr de 6 tranzacții, respectiv 5 operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și 1 tranzacție nescutită.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că atât în anul 2007, cât și în anul 2012, persoana fizică X a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea acestora pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că începând cu data de 24.04.2007, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr./24.04.2007 pentru prețul de EURO (reprezentând cota de 1 din prețul de tranzacție) echivalentul a ... lei, petentul X a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

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.

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 dat în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului debitul în sumă de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pe care petentul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa pe valoarea adăugată pe perioada cuprinsă între data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate accesorii 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.

Prin Decizia de impunere nr./14.12.2012 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina D-lui X obligații

fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente în sumă totală de lei.

Decizia de impunere nr./14.12.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr./14.12.2012 a fost contestată de către petent prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./06.03.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./13.03.2013.

Cu adresa nr./08.04.2013, D.G.F.P. a județului Arad a solicitat D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara, în temeiul dispozițiilor din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, în temeiul art. 6 coroborat cu art. 213 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală și în considerarea faptului că Raportul de inspecție fiscală nr./14.12.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr./14.12.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, contestată, a ținut seama de starea de fapt constatată în Procesul verbal nr. .../21.09.2012 emis de D.G.F.P. Timiș, contestat de petent în condițiile legii, comunicarea fotocopiei deciziei de soluționare a contestației formulată de X împotriva Procesului verbal nr./21.09.2012, contestație înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. .../15.11.2012, transmisă D.G.F.P. a jud. Timiș conform art. 207 alin. (3) din Codul de procedură fiscală.

D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara a răspuns cu adresa nr. .../29.04.2013, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr. .../08.05.2013, comunicând în fotocopie Decizia nr./25.04.2013 privind soluționarea contestației formulată de domnul X înregistrată la D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr./14.11.2012 în care s-a decis respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de petent împotriva Procesului verbal nr./21.09.2012 emis de D.G.F.P. a jud. Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1.

Referitor la solicitarea petentului de anulare totală a actelor administrative atacate, acestea fiind, în opinia sa, lovite de nulitate absolută, se rețin următoarele:

În fapt, prin contestația formulată petentul solicită constatarea nulității absolute pe motivul că inspecția fiscală a fost efectuată în lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală, inspecția fiscală s-a desfășurat fără acordul petentului ca acesta să se desfășoare la sediul autorității fiscale, fără respectarea prevederilor legale privind discuția fiscală și respectiv datele de emiterie și semnare a documentelor emise de organul fiscal nu sunt corelate, fiind încălcate prevederile art. 44 alin. (2), art. 101 alin. (3), art. 102 alin. (1) lit. b), art. 103 alin. (1) și (2) din Codul de procedură fiscală

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„ART. 9

Dreptul de a fi ascultat

(...)

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

(...)

d) urmează să se ia măsuri de executare silită.

ART. 43.

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisă.

(2) **Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:**

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului".

ART. 46.

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

ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(...)

(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

- a) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- b) data de începere a inspecției fiscale;
- c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;
- d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(...)

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.

ART. 103

Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale.

(2) Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.

(...)

ART. 106

(1) Contribuabilul are obligația sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspecției fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

În primul rând, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emitere a actului, aceasta nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci poate determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura

de specialitate (D. Dascălu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale **"se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor"**.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Lipsa comunicării avizului de inspecție fiscală pe care petentul o denunță nu constituie un motiv care să determine anulabilitatea Deciziei de impunere nr./14.12.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./14.12.201, în condițiile în care inspecția fiscală a fost efectuată în urma includerii acesteia în programul de activitate aprobat pentru luna decembrie 2012 ca urmare a adresei nr./21.09.201, transmisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. a județului Timiș, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./04.10.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../05.10.2012, cu privire la propunerea de efectuare a unei inspecții fiscale la persoana fizică X, fapt care rezultă din fila 1 a raportului de inspecție fiscală cap. I pct. 1, situație în care emiterea avizului de inspecție fiscală nu a mai fost necesară conform art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, republicată.

În ceea ce privește solicitarea petentului de constatare a nulității absolute a actelor administrative emise urmare a „lipsei acordului privind derularea inspecției fiscale la sediul autorității fiscale”, arătăm că în condițiile în care, așa cum s-a arătat în motivarea expusă la paragraful precedent referitor la starea de fapt constatată urmare căreia emiterea avizului de inspecție fiscală nu a mai fost necesară conform art. 102 alin. (4) lit. b) din Codul de procedură fiscală, rezultă că în mod legal inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul organelor de inspecție fiscală.

De altfel, buna credință a organelor fiscale nu poate fi pusă la îndoială în condițiile în care, așa cum rezultă din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr./12.03.2013, organele de inspecție fiscală au inițiat procedura de includere în programul de activitate la data de 10.10.2012, dată la care s-au deplasat la domiciliul fiscal al contribuabilului situat în Arad....., jud. Arad, în vederea efectuării unui control inopinat și înștiințării acestuia că urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale. În urma deplasării, contribuabilul nu a fost găsit la domiciliul fiscal, astfel că a fost emisă Invitația nr./10.10.2012 prin care petentul a fost invitat la sediul AIF Arad pentru data de 22.10.2012, conform art. 50 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare; invitația a fost transmisă prin poștă, cu confirmare de primire, fiind returnată cu motivația „destinatar necunoscut”.

Totodată din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că petentul cunoștea faptul că urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale încă de la încheierea controlului inopinat efectuat de organele de control din cadrul AIF Timiș finalizat prin emiterea Procesului verbal nr. .../21.09.2012, împotriva căruia petentul a formulat contestația înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.

.../15.11.2012, transmisă D.G.F.P. a jud. Timiș conform art. 207 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, contestație soluționată de D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara prin Decizia nr./25.04.2013 privind soluționarea contestației formulate de domnul X înregistrată la D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr. .../14.11.2012 în care s-a dispus respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de petent împotriva Procesului verbal nr./21.09.2012 emis de D.G.F.P. a jud. Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1.

În ceea ce privește invocarea de către petent a faptului că nu i s-a dat posibilitatea exprimării punctului de vedere în discuția finală care are caracter imperativ în procedura desfășurării inspecției fiscale, susținerile sale din contestația formulată nu sunt susceptibile a determina anularea actelor administrative atacate, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 9 alin. (2) lit. a) și d) din Codul de procedură fiscală, republicat, care precizează:

„Dreptul de a fi ascultat

(...)

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

(...)

d) urmează să se ia măsuri de executare silită.”

măsurile de executare fiind luate de organele autorității fiscale, pe rolul Judecătoriei Arad fiind înregistrată acțiunea având ca obiect contestație la executare - suspendare executare silită din dosar nr./..../2013.

În ceea ce privește necorelarea dintre datele de emitere și semnare a documentelor administrativ fiscale emise, precum și a modalității de afișare, învedereăm că această situație nu se încadrează în limitele articolului 46 din Codul de procedură fiscală, republicat, unde sunt precizate în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută.

Sintetizând cele arătate referitor la susținerile petentului privind condițiile de procedură ce reglementează inspecția fiscală raportat la art. 46 din Codul de procedură fiscală, republicat coroborat cu art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă, rezultă că nu pot atrage nulitatea actului de impunere, câtă vreme obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabililor în urma unei inspecții fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligația constituțională să contribuie, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, fără ca o atare contribuție să fie considerată ca o vătămare a drepturilor și intereselor lor legitime.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de părți și prevederile actelor normative în vigoare, precum și Sentința civilă nr. pronunțată în ședința publică din12.2013 de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. .../..../2013 – 10.10.2013 definitivă, se reține că Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe

dacă, pentru tranzacțiile efectuate în anul 2007-2012 constând în vânzări de terenuri, domnul X datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată.

În fapt, în perioada 01.01.2007 – 30.06.2012, Dl. X împreună cu fratele său a efectuat un număr de 6 (șase) operațiuni privind transferul dreptului de proprietate din patrimoniul personal, a unor imobile deținute în comun cu fratele său în cote indivize de 1 evidențiate în contractele de vânzare cumpărare autentificate la notari publici din care cinci operațiuni de vânzare scutite din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și o tranzacție impozabilă.

Astfel, atât în anul 2007, cât și în anul 2012, persoana fizică X a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, derulând o activitate continuă cu caracter comercial prin vânzarea unor imobile pentru obținerea de venituri, devenind astfel persoană impozabilă în scopuri de TVA conform art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.(1) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Începând cu data de 24.04.2007, când a fost realizată tranzacția imobilului conform contractului de vânzare – cumpărare nr. /24.04.2007 pentru prețul de EURO (reprezentând cota de 1 din prețul de tranzacție) echivalentul a lei, petentul X a îndeplinit condițiile de înregistrare în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.62 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, fără însă să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Deoarece petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, s-a procedat la stabilirea obligației privind TVA de plată și accesorii aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

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

Art.126

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost 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 citat 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:

„(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:

„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. [...] ”

iar, la alin.(2)-alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“3. (2) [...], persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și 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 acestia pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și, pe cale de consecință, nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

„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. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2009:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125[^]1 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; ”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede la alin.(1), în forma în vigoare în anul 2007:

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

iar la alin.(6), în vigoare începând cu 01.01.2007:

“(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 taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

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

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în

scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art.153 alin. (7) din Codul fiscal;”

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

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din actul normativ mai sus citat , în forma în vigoare în perioada 22.12.2008-31.12.2009:

“(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;”

Prevederi similare sunt stipulate la pct.62 alin.(2) lit.a) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și începând cu data de 01.01.2010.

Astfel, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, 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 fixat 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.

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

„Art.137

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

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

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

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

coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004 s-a explicitat modalitatea de aplicare a cotelor de TVA, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, respectiv începând cu 01.01.2007, prevede:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

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, iar în situațiile în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, se aplică procedeul sutei mărite.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia 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, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

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

„a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclus_ în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

b) prin aplicarea procedeului 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 speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr...../14.12.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2007 - 30.06.2012, persoana fizică X a efectuat tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în comun cu fratele său în cote indivize de 1 evidențiate în contractele de vânzare - cumpărare autentificate la notarii publici și prezentate detaliat în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, respectiv cinci tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi precum și un teren construibil situat în intravilanul localității Timișoara, în valoare totală de lei (suma aferentă cotei de 1 ce-i revine petentului).

Din cele 6 (șase) tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi, precum terenuri situate în intravilanul localității Timișoara, în valoare totală de lei (suma aferentă cotei de 1 ce-i revine petentului), o tranzacție imobiliară având ca obiect teren construibil în sumă totală de lei reprezintă operațiune taxabilă, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, faptul 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 01.01.2007 - 14.12.2012 de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a unui număr de 6 proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu fratele său Z, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală, încă din cursul anului 2007.

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 anterior începerii 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 verificată de către contestatar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr./14.12.2012, se reține că persoana impozabilă X, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri, a depășit la data de 24.04.2007 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.05.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2007, care stipulează:

“66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”.

Totodată, având în vedere natura bunurilor tranzacționate de persoana impozabilă X, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi sunt *operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții*, în timp ce operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacția imobiliară consemnată în contractul de vânzare - cumpărare nr...../19.12.2007 constând în vânzarea unui teren intravilan situat în localitatea Timișoara în suprafață de mp este o *operațiune taxabilă, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140* din același act normativ și, deci, pentru care persoana impozabilă avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acesteia.

Deoarece în data de 24.04.2007, Dl. X împreună cu fratele său a încheiat contractul de vânzare – cumpărare nr..../24.04.2007 în valoare totală de lei având ca obiect vânzarea a doua terenuri în suprafață de ... mp, respectiv de mp aferente unor construcții industriale, aceasta a depășit plafonul de scutire TVA la data de 24.04.2007, având obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii plafonului de scutire, urmând a fi înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 01.06.2007.

Având în vedere că prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada 01.01.2007 - 14.12.2012, persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă din data de 01.06.2007, desfășurând activități economice, avea ca primă obligație să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, pentru activitatea desfășurată ca persoană impozabilă, în condițiile depășirii plafonului de scutire de 35.000 Euro, începând cu această dată și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din calitatea de plătitor de TVA.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată colectată, prin aplicarea cotei standard, asupra bazei de impozitare constituită din contrapartida obținută de persoana fizică X din vânzarea de terenuri construibile, potrivit art.137 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale rezultând o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei la o bază impozabilă în sumă de lei.

Referitor la Hotărârea din 07.11.2013 a C.J.U.E în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, având ca obiect cereri de Decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție prin deciziile din 15 martie 2012, primite de Curte la 22 mai 2012, în procedurile împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (C-249/12) și împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș(C-250/12), invederăm că organele de inspecție fiscală, urmare controlului efectuat, au ținut seama de dispozițiile exprese ale Deciziei 2/2011 conform art.4 din Codul de procedura fiscală coroborat cu art.6 din Codul Fiscal.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri construibile, efectuate în perioada 2007 - 2012, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) 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. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“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;”

În ceea ce privește argumentul petentului conform căruia în mod eronat organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că terenul în suprafață de 597 mp transferat în baza contractului de vânzare – cumpărare nr..../24.04.2007 reprezintă teren construibil în sensul prevederilor art. 141 alin.2 lit.f CF, și că vânzarea realizată prin intermediul contractului de vânzare – cumpărare nr.1364/24.04.2007 nu se referă la operațiuni care intră în sfera TVA, fiind operațiuni scutite prin efectul legii, potrivit prevederilor art. 141 alin.2 lit.f Cod fiscal și pe cale de consecință nu se impune înregistrarea sa în scopuri de TVA, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece, așa cum se reține din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..../14.12.2012, în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de plată de natura taxei pe valoarea adăugată, aferente anului 2007, organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere tranzacția efectuată în baza contractului de vânzare – cumpărare autenticat sub nr..../24.04.2007, considerată operațiune scutită din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, din analiza documentelor existente la dosarul

cauzei rezultand că organele de control au făcut aplicațiunea normelor legale în domeniul fiscal aplicabile, respectiv prevederile art. 152 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, venitul realizat de petent prin contractul cu nr. 1364/24.0.2007 aferent vânzării terenului industrial cu construcții fiind luat în considerare doar la determinarea plafonului de scutire respectiv a cifrei de afaceri care servește drept referință la determinarea acestui plafon, persoana fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devenind persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

În ceea ce privește susținerile contestatarului referitoare la *lipsa calității sale de persoană impozabilă și a calității sale de „comerciant”* invedărăm că, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate în cuprinsul prezentei decizii, respectiv la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile - persoană impozabilă reprezintă persoana fizică capabilă să desfășoare, de o manieră independentă și indiferent de loc o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități – și activitatea economică din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, iar prin normele metodologice de aplicare ale art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în forma în vigoare atât anterioară anului 2010 (pct.3 alin.(1)) cât și după (pct.3 alin.(2) și alin.(3)), sunt stipulate condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatarul nu face dovada că le-a respectat.

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel că *exploatarea* bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.

Se reține că independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, Codul comercial etc., în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul 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:

„ (3) *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.*”

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare – cumpărare a terenurilor

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

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform precizarilor din Raportul de inspecție fiscală nr./14.12.2012, în perioada 01.01.2009 - 30.06.2012, domnul X a realizat 6 (șase) tranzacții ce au avut ca obiect terenuri intravilane cu construcții și construcții vechi în valoare totală de lei.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „**activitatea economică se considera ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate**, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007 - 2012 de către contestatar, respectiv tranzacționarea unui număr de 6 terenuri, rezulta că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

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

În ceea ce privește afirmația petentului potrivit căreia *bunurile vândute nu au făcut parte din patrimoniul afacerii ci din patrimoniul personal* astfel că nu avea obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, aceasta nu poate fi

reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât pentru a nu intra în sfera de aplicare a TVA, chiar dacă imobilele bunurile au fost proprietate personală, persoana fizică X trebuia să facă dovada că a utilizat în scop personal imobilele tranzacționate. Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în speță persoana fizică X nu face dovada că a utilizat în scop personal imobilele anterior înstrăinării.

Referitor la argumentul petentului potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au aplicat taxarea inversă, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației deoarece, potrivit art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2006, respectiv art.160 începând cu anul 2007, pentru aplicarea măsurilor de simplificare trebuie îndeplinită condiția obligatorie ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. Având în vedere că persoana fizică X nu a fost înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, se reține că aceasta nu poate aplica măsurile de simplificare în această perioadă fiscală.

Referitor la pretențiile petentului cu privire la *dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, invederam următoarele:*

Având în vedere ca **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, respectiv înregistrata în scopuri de TVA, are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrarilor de bunuri taxabile, dar are și posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice și având în vedere faptul că persoanele fizice X, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-au înregistrat ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind condiția *sine qua non* pentru a putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, contribuabilii sunt decazuți din drepturile conferite de aceasta, privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoane impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, până la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzarile de clădiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. Începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construite.

Astfel, vânzarile de construcții noi sau parti ale acestora și terenurile construite, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu precizarea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrările respective sunt efectuate de o persoană impozabilă

care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau parțial a taxei pe valoarea adăugata pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri realizate în anul 2007 de contribuabili sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestia având obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, întrucât printr-o interpretare *per a contrario* prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica, deoarece persoanele fizice în anul 2007, **nu au avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata** pentru achizitia de terenuri, **nefiind înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**.

Mai mult, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionata de valorificarea unui alt drept care, asa cum s-a retinut mai sus, nu a luat nastere, urmare a nerespectarii de catre contestatar a obligatiei de a se înregistra ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, pretentiile petentului cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de bunuri, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, chiar dacă aceasta deține documentele de justificare a taxei pe valoarea adăugată, respectiv facturi, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se exercită prin decontul de TVA, care se depune, potrivit prevederilor art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, la organele fiscale competente de către persoanele înregistrate conform art.153 din același act normativ, respectiv persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, iar petentul nu a respectat aceste prevederi legale.

Referitor la opinia petentului că până la data de 01.01.2008 nu a existat cadru normativ care sa permita înregistrarea sa ca persoană impozabilă, neexistând norme care să explicitizeze situațiile:

Aceasta afirmație nu poate fi reținută în solutionarea favorabila a cauzei, pe motivul că orice activitate economica supusa taxarii este reglementată de legislatia româneasca încă de la implementarea sistemului TVA.

Astfel, in perioada iunie 2002 (data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiuni de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Incepad cu data de 01.01.2007 (data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana), Codul fiscal a suferit o serie de modificari in ceea ce priveste regimul juridic al acestor operatiuni, livrarea de constructii si terenuri fiind scutita de la plata TVA, exceptie facand livrarea de constructii noi si de terenuri construibile (art. 141 alin. 2 lit f din Codul fiscal).

Trebuie precizat faptul ca, inca de la aparitia Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata (in vigoare de la data de 01.06.2002), si pana la publicarea

Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare de la data de 01.01.2004), legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Aceste elemente fiind importante in analiza regimului fiscal al TVA in cadrul tranzactiilor imobiliare efectuate de catre persoanele fizice.

Asadar, legiuitorul a definit persoana impozabila ca fiind orice persoana care efectueaza de o maniera independenta activitati economice oricare ar fi scopul si rezultatul acestor activitati. In ceea ce priveste activitatile economice, acestea cuprind printre altele si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care **realizeaza activitate economica**, in sfera TVA, in cazul construirii de bunuri imobile, in vederea vanzarii (inca de la momentul angajarii costurilor si/sau efectuarii investitiilor pregatitoare), precum si in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii in scopul vanzarii. Livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate numai daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic (pct. 3 alin. 5 din normele metodologice dat in aplicarea normelor art. 127 din Codul fiscal). Or, in speta, asa cum s-a demonstrat in cele ce preced, in perioada 2007 - 2012, contribuabilul a incheiat un numar de **6 contracte de vanzare-cumparare terenuri**.

Prin urmare, statul, prin organele sale fiscale, este indreptatit sa solicite contribuabilului plata TVA aferenta veniturilor cu caracter de continuitate obtinute din vanzarea terenuri (construibile), in interiorul termenului legal de prescriptie, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

Referitor la sustinerile petentului cu privire la tratamentul fiscal aplicabil operatiunilor de vanzare terenuri derulate in cursul anului 2007, respectiv a exceptiei prevazute de lit.f a aliniatului 2 a art. 141 Cod fiscal, asa cum au fost prezentate in completarea la contestatie, inregistrata la D.G.F.P a Jud.Arad sub nr.ad/20.05.2013 si la A.I.F sub nr...../23.05.2013, invedeream ca acestea nu au putut fi retinute in solutia favorabila a cauzei din urmatoarele motive:

Incepand cu **1 ianuarie 2007** armonizarea legislatiei nationale in domeniul TVA respectiv Legea nr 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul tva , respectiv Directiva 112/ 2006/ CEE privind sistemul comun al tva a fost realizata in totalitate prin Legea 343/ 2006 in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului Fiscal prin Legea 343/ 2006 cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de tva a livrarii efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Aceiasi lege a prevazut ca *scutirea nu se aplica* pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca aceasta este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia , transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

De la **1 iunie 2002 pana la 31 decembrie 2006**, persoana fizica devenea persoana impozabila pentru orice vanzare de bunuri care nu erau utilizate in scopuri personale sau care nu erau realizate ocazional.

In cursul anului 2007, asa cum s-a precizat mai sus, art 141 alin 2 lit f) din Codul fiscal dispune ca scutirea de TVA nu se aplica pentru persoanele care livreaza cladiri noi sau terenuri construibile in situatia in care au dedus tva sau ar fi avut dreptul sa deduca tva pentru operatiunile respective.

Din coroborarea textelor de lege, rezulta ca persoana, inclusiv persoana fizica, care ar fi avut drept de deducere este persoana care devine impozabila, deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei, chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA.

Pretenția petentului ca organul competent în soluționarea contestației să ia în considerare la soluționarea acesteia adresa nr...../24.09.2012 emisă de către Direcția din cadrul Ministerului Finanțelor Publice către SC P SRL, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că modul de interpretare al normelor legale conținut de aceasta ar determina acordarea unui tratament fiscal preferențial în legătură cu TVA, contribuabililor persoane fizice, numai pentru anul 2007, cu consecința încălcării art. 56 din Constituția României și ignorând dispozițiile normelor legale speciale din cuprinsul Codului fiscal și al Deciziei nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale, ambele publicate în Monitorul Oficial al României și producând efecte *erga omnes*, spre deosebire de adresa nr...../24.09.2012.

În considerarea principiului egalității de tratament a tuturor contribuabililor în așezarea impozitelor și taxelor, consacrat de Constituția României, acordarea de către organele autorității fiscale a unui tratament fiscal de scutire de TVA acestui contribuabil, ar aduce atingere acestui principiu, în sensul ca aceasta persoana fizica a efectuat activitate economica, din momentul în care a semnat contractul de vânzare-cumpărare al imobilelor în calitate de vânzător.

Referitor la majorările/dobânzile de întârziere în sumă de lei și penalitățile în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. /14.12.2012, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, calculate în sarcina petentei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art.125¹ pct.18, art. 126, art. 127 art. 128, art. 137, art. 140, art. 141, art. 152, art. 153 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.23, pct.62 alin.(2) lit. a), pct.66 alin.(1) lit.c) pct.66 alin.(1) lit.c), pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, Decizia 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, 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, art. 213, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr.

, se

D E C I D E

- respingerea contestației, ca inadmisibilă, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./14.12.2012 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad;

- respingerea contestației, ca neîntemeiată, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .../14.12.2012, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei – majorări de întârziere;
- lei – dobânzi de întârziere;
- lei – penalități de întârziere.
- prezenta decizie se comunica la:

· Dl. X

· AJFP Arad

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.