

DECIZIA nr. 189 / 25.03.2014

privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica X,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.08.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 6 a Finantelor Publice, cu adresa nr. x/08.08.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.08.2013, asupra contestatiei formulata de persoana fizica X, prin CA D L , cu domiciliul in Bucuresti, str. D S nr. , bl. A , sc. , ap. , sector 6.

Obiectul contestatiei, inregistrata la DGFP Bihor sub nr. x/12.07.2013, transmisa cu adresa nr. x/22.07.2013 inregistrata la Administratia sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/02.08.2013, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP Bihor, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de **y lei**, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente.

Decizia de impunere nr. x/21.03.2013 si RIF nr. x/21.03.2013 intocmite de DGFP Bihor au fost comunicate sub semnatura la data de **14.06.2013**, cu adresa nr. x/21.03.2013.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a), coroborat cu art. 31 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, domnul X solicita revocarea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala in sensul anularii obligatiilor fiscale de plata referitoare la TVA si la accesorii ca nelegale si netemeinice.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Pana la introducerea art.127¹ prin OUG 109/2009 de la data de 01.01.2010, Codul fiscal nu a reglementat situatii in care exista obligativitatea persoanelor fizice care instraineaza imobile din patrimoniul personal de a plati TVA aferenta acestei operatiuni, fapt pentru care orice control care vizeaza o perioada anterioara este nul si nu poate stabili obligatii fiscale.

Pana la aparitia OUG nr.109/2009 si HG nr.1620/2009 s-a interpretat eronat art.127 din Codul fiscal rezultand ca numai activitatile de la alin.2 sunt taxabile si nu "orice activitati", asa cum rezulta din art.9 din Directiva CE 112/2006.

Tranzactiile realizate dupa data de 01.01.2010 nu depasesc plafonul de scutire in vigoare in 2010, fiind in cuantum de z lei, deci este exclusa obligatia legala a inregistrarii in scopuri de TVA.

De asemenea, contestatarul arata ca:

- impozitul pentru tranzactiile cu bunuri imobile, a caror natura a fost civila si nu comerciala, a fost retinut de catre notar;
- pana la momentul controlului organul fiscal nu a reincadrat nicio tranzactie pentru a reflecta continutul economic si nu a emis nicio decizie de impunere care sa fie premise pentru generarea controlului;
- neexistand prevedere legala pentru o baza de impunere nu se poate face nici calculul legal al TVA;
- pana la data de 31.12.2007, la intrarea in vigoare a OUG 106/2007, toate persoanele fizice care au vandut imobile sunt expres scutite de plata TVA, prevederile art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal neaplicandu-se acestor persoane neinregistrate in scopuri de TVA, obligatiile aferente anului 2007 fiind nule;
- plafonul de scutire pentru intreprinderile mici nu se aplica persoanelor fizice;
- art.126 din Codul fiscal prevede ca o operatiune este impozabila din punct de vedere al TVA doar daca este realizata de o persoana impozabila, iar acest statut nu poate fi dat sau retras cu caracter retroactiv.

In situatia in care se apreciaza ca nu se impune anularea totala a obligatiilor de plata a TVA, domnul X solicita reanalizarea actelor atacate cu luarea in considerare a urmatoarelor aspecte:

- la calculul plafonului de scutire nu se includ tranzactiile cu terenuri extravilane nefiind impozabile prin aplicarea TVA;
- la stabilirea bazei de calcul a TVA se considera taxabile numai tranzactiile cu terenuri construibile rezultat din [certificatul de urbanism](#), conform art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal.

Referitor la accesorii, contestatorul solicita ca acestea sa nu fie calculate anterior deciziei de impunere, retinandu-se culpa comuna a sa si a ANAF in ce priveste impunerea sa, in contextul unei legislatii fiscale neclare, a absentei unor norme de aplicare la momentul realizarii tranzactiilor.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP Bihor a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de **y lei**, astfel:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente;
- y3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de persoana fizica, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Inspectia fiscala s-a efectuat de catre DGFP Bihor in baza delegarii de competenta nr. x/16.11.2012 solicitata DGFPMB, la care s-a primit aviz favorabil inregistrat la Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP Bihor sub nr. x/28.02.2013.

3.1. Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de y1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2007-2010 constând în vânzari de terenuri intravilane, persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care, pe de-o parte a depasit plafonul de scutire de TVA in luna august 2007 avand obligatia de a se inregistra ca platitoare de TVA incepand cu data de 10.09.2007, iar pe de alta parte desi a efectuat si dupa aceasta data activitati de instrainare a terenurilor nu a calculat si nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor

În fapt, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013, in perioada 01.01.2007-31.12.2010, persoana fizica X a realizat un numar de 21 tranzactii imobiliare, dupa cum urmeaza:

* in anul 2007 a realizat numar de 11 tranzactii cu terenuri conform contractelor de vanzare-cumparare, autentificate sub nr.x/03.07.2007, nr.x/05.07.2007, nr.x/26.07.2007, nr.x/27.07.2007, x/13.08.2007, nr.x/13.08.2007, nr.x/23.08.2007, nr.x/27.08.2007, nr.x/24.09.2007, nr.x/26.09.2007 si nr.x/28.09.2007, in valoare totala de z1 lei;

* in anul 2008 a realizat un numar de 3 tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri intravilane conform contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr.x/03.07.2008, nr.x/03.07.2008 si sub nr.x/27.11.2008, in valoare totala de z2 lei;

* in anul 2009 a realizat 3 tranzactii cu terenuri intravilane conform contractelor autentificate sub nr. x/09.02.2009, nr. x/06.08.2009 si nr. x/06.08.2009, in valoare totala de z3 lei;

* in anul 2010 a realizat un numar de 4 tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri extravilane, conform contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x/10.09.2010 si sub nr. x/01.11.2010, in valoare totala de z4 lei, aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1), alin. (2) si alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala, au constatat ca persoana fizica X a depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de **01.10.2007**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA conform art.153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, fiind **10.09.2007**.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP Bihor a constatat ca operatiunile realizate de X reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni

impozabile în decursul unui an fiscal, a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarului taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, respectiv y11 lei pentru anul 2008 si y12 lei pentru anul 2009, prin aplicarea cotei recalculate asupra tranzactiilor efectuate (15,96638%), in suma de z lei pentru anul 2008 si in suma de z lei pentru anul 2009 conform prevederilor din contracte.

Pentru determinarea cifrei de afaceri au fost luate in considerare, cronologic, toate incasarile evidentiata in documentele privind veniturile obtinute din contractele de vanzare-cumparare.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila din anul 2007:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care **îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii**:

- a) operatiunile 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 plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); (...).”

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, in conditiile în care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. 2.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începând cu data de 01.01.2007:

„(1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(2) *In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**”*

In aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enuntat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„3. (1) *In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...].”*

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care **desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

Asa cum explicita legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (1), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

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

20. **persoana - orice persoana fizică sau juridică.**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoană fizică sau juridică**".

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă.

La art.125¹ pct.18-21 din acest act normativ se precizează:

"(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. **persoana impozabilă** are înțelesul art. 127 alin.(1) și reprezintă **persoana fizică**, grupul de persoane, institutul public, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; (...).

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

21. **persoana reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă.**"

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie să solicite potrivit art.152 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu 2007, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) și alin (6) și art. 153 (1), alin (6) și alin.(7) din Codul fiscal, în formă aplicabilă începând cu anul 2007:

"**Art.152(1)** - Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b). (...).

(6) **Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. [...]. 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."**

"**Art.153(1)** - Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate

economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de **deducere trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza:

(...) b) **daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon; (...).**

(6) **Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite înregistrarea**, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoana este obligata sa se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectiva din oficiu.“

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu anul 2007:

“62. (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata 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 impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;

b) în cazul în care **nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa** daca

ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data la care a fost înregistrata.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data înregistrării.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:

“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, respectiv:

1. Pentru perioada 01.01.2007–31.12.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat prin punctul 109 din Legea nr. 343/2006:

„(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

*f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, **daca 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.** In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare; (...);”

2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformari;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel încât structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din

valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii. (...)."

2. Pentru perioada 01.01.2008–31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, punctul 51, potrivit caruia:

"(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare;

2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt;

3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel încât structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii; (...)."

Prin urmare se retine ca, dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca domnul X nu se incadreaza in exceptie.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in perioada 2007-2010, persoana fizica X a realizat tranzactii constand in vanzari de terenuri intravilane si extravilane, dupa cum urmeaza:

* in anul 2007 a realizat 11 tranzactii cu terenuri, in valoare de z1 lei, respectiv:

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/03.07.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z11 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/05.07.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z12 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/26.07.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z13 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/27.07.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z14 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/13.08.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z15 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/13.08.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z16 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/23.08.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z17 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/27.08.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z18 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/24.09.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z19 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/26.09.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z20 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/24.09.2007, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z21 lei.

La data de 23.08.2007, cifra de afaceri realizata de X a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care avea obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de TVA pana la data de 10.09.2007 si ar fi devenit platitoare de TVA incepand cu data de 01.10.2007.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA datorata pentru operatiunile impozabile efectuate incepand cu data de 01.01.2008.

* in anul 2008 a realizat un numar de 3 tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri intravilane, in valoare totala de z2 lei, respectiv:

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/03.07.2008, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z22 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/03.07.2008, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z23 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/27.11.2008, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z24 lei.

* in anul 2009 a realizat 3 tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri intravilane in valoare totala de z3 lei, respectiv:

- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/09.02.2009, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z31 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/06.08.2009, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z32 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr. x/06.08.2009, valoarea tranzactiei realizata este in suma de z33 lei.

* in anul 2010 a realizat un numar de 4 tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri extravilane, conform contractelor de vanzare-cumparare autentificate sub nr. x/10.09.2010 si sub nr. x/01.11.2010, in valoare totala de z4 lei, neimpozabile.

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in perioada 2007-2010 in suma totala de t lei, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, prevazut de art.152 alin.(1) din Codul

fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data **10.09.2007**.

Se retine ca operatiunile realizate de persoana fizica X reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2007.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.09.2007, urmand sa devina platitoare de TVA incepand cu data de 01.10.2007) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare incepand cu anul 2007, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de y1 lei, in conditiile in care pe acest an persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice**” si analizand operatiunile efectuate in perioada 2007-2010 de catre persoana fizica X, respectiv tranzactionarea a 8 bunuri imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2007.

Prin urmare, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada X a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

De altfel, calitatea de persoana impozabila a domnului X, in sensul TVA, a fost dobandita in momentul in care a intentionat sa inceapa o activitate economica prin achizitiile de terenuri, efectuate prin dezmembrare, reparcelare si partaj, indiviziune, activitate care a constat in tranzactii imobiliare cu terenuri, achizitiile nefiind facute in scop personal.

În consecința, având în vedere că persoana fizică are calitate de persoană impozabilă din data de **01.10.2007**, desfășurând activități economice, urmarea tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constând în vânzarea de terenuri, rezultă ca operațiunile efectuate de către acesta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de 35.000 euro.

În concluzie, pentru aceste tranzacții imobiliare persoana fizică avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxă pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, întrucât printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabilă X*, în întreaga perioadă verificată **nefiind înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată**, prevederile referitoare la scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică, întrucât începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată livrările de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construibile.

Se reține că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală mai sus menționat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, această obligație nu a fost îndeplinită de către contribuabili.

Ca urmare nu pot fi reținute argumentele contestatarului că „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesivă a mai multor bunuri imobile, constând în terenuri intravilane în decursul perioadei verificate în scopul obținerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

În același sens s-a pronunțat direcția de specialitate din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind spete similare.

Or, așa cum s-a constatat de către organele de inspecție fiscală, contribuabilul a realizat, în perioada 2007-2010, un număr de 21 tranzacții constând în vânzări de terenuri, efectuate în mod succesiv, întrucât fiecare tranzacție a făcut obiectul câte unui contract de vânzare-cumpărare distinct.

Prin urmare, contribuabilul a realizat în perioada analizată mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de imobile (terenuri), fapt ce determină caracterul de continuitate al operațiunii, dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestora, **contrar susținerilor acestuia**, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoană impozabilă, X avea obligația potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 „**sa solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.”

Întrucât, inspecția fiscală a constatat că persoana fizică nu s-a înregistrat ca platitoare de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxă pe valoarea adăugată „**pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data**”

constatarii abaterii, respectiv începând cu data de 10.09.2007 când persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2008, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Prin urmare, avand in vedere ca persoana fizica are calitatea de persoana impozabila din data de **01.10.2007**, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de constructii, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatara intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

Referitor la argumentele invocate de contestatar se retin urmatoarele:

A. Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor intravilane:

Trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a bunurilor imobile (terenuri intravilane), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Având în vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând dispozitiile 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice**” si analizând operatiunile efectuate în perioada 2007-2010 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 21 terenuri intravilane (11 in anul 2007, 3 in anul 2008, 3 in anul 2009, 4 in anul 2010), rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat în aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligatie declararea începerii activitatii ca persoane impozabile.

B. Referitor la faptul ca pana la data de 01.01.2010 persoanele fizice nu erau impozabile, neexistand norme care sa expliciteze situatiile:

Aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat faptul ca orice activitate economica supusa taxarii este reglementata de legislatia romaneasca inca de la implementarea 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.

Incepand 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 **realizeaza activitate economica**, in sensul 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 deja a fost aratat, in perioada 2007 - 2010, contribuabilul a incheiat un numar de **21 contracte de vanzare-cumparare de terenuri intravilane si extravilane**.

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

In acest sens, nu poate fi retinuta nici invocarea neaplicarii principiului tempus regot actum, prin completarea adusa art.127 din Codul fiscal introdusa prin OUG

nr.109/2009, activitatea supusa TVA in sensul caracterului de continuitate fiind reglementata inca de la introducerea acestei taxe.

C. Referitor la invocarea nulitatii actelor administrative fiscale:

Conform dispozitiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

Se retine ca elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (in speta a deciziei de impunere contestata, raportul de inspectie fiscala nefiind un act susceptibil a fi contestat, intrucat prin acesta nu se stabileste si nici nu se individualizeaza creanta fiscala) sunt expres si limitativ prevazute de lege.

Prin urmare, argumentele privind nulitatea controlului nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei si nu sunt de natura sa modifice constatările organului fiscal cu privire la taxa pe valoarea adaugata datorata de contribuabili. De altfel, pe parcursul inspectiei fiscale contestatarul a avut cunostinta de toate actiunile intreprinse de organele fiscale cu privire la incadrarea acesteia ca persoana impozabila.

D. Referitor la neaplicarea plafonului de scutire de TVA persoanelor fizice:

Asa cum s-a retinut anterior, conform art.152 alin.(1), (2) si (6), art. 153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct.62 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada incepand cu data de 01.01.2007, contrar sustinerilor contestatarului, orice persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia înregistrarii ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în situatia în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare incepand cu data de 01.01.2007, a reglementat situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si modalitatea în care organele de inspectie fiscala procedeaza atunci cand constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, respectiv dreptul/obligatia de a solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care

persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.

E. Referitor la observatia privind stabilirea bazei impozabile a TVA numai pentru terenuri construibile, se retine ca:

In contractele de vanzare incheiate autentificate de birourile notariale sunt mentionate suprafetele de teren intravilan si extravilan si nu categoria de folosinta a terenului, iar din continutul acestora rezulta ca tranzactiile se refera la suprafete mici de teren (intre 500mp-1000mp) de unde reiese intentia de utilizare pentru constructii si nu pentru agricultura.

Mentiunile privind terenul si categoria de folosinta sunt cele prevazute in Normele tehnice pentru introducerea cadastrului general aprobate prin OMAP nr.534/2001, conform pct. 9.3.2. din ordin "Identificarea si consemnarea categoriei de folosinta se fac pentru fiecare parcela de teren, iar datele se inscriu in fisa corpului de proprietate avandu-se in vedere semnificatiile simbolurilor (codurilor) categoriilor de folosinta."

Potrivit art.65 din Codul de procedura fiscala, sarcina probei ii revine contribuabilului.

Din mentiunile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, in vederea stabilirii corecte a starii de fapt fiscale, la data inceperii controlului i s-a solicitat contribuabilului punerea la dispozitie a tuturor documentelor justificative aferente tranzactiilor efectuate, mentionandu-se ca spre finalul inspectiei fiscale au fost puse la dispozitie cateva contracte de vanzare, fara a fi prezentate documente de provenienta a terenurilor, desi acestea au fost solicitate prin adresele nr. x/11.10.2011, nr. x1/23.11.2011. Totodata se mentioneaza ca pe perioada controlului au fost avute in vedere documentele oficiale privind tranzactiile efectuate autentificate de birourile notariale.

De altfel, invocarea de catre contestatar a faptului ca organul fiscal a avut in vedere la stabilirea cifrei de afaceri si a unui teren extravilan, neidentificand si neproband acest aspect, se retine ca la stabilirea plafonului de scutire se au in vedere toate livrarile de terenuri, adica atat cele scutite, cat si cele impozabile.

F. Referitor la invocarea platii impozitului pe venit de catre notarii publici pentru tranzactiile efectuate se retine ca, obligatia de achitare a impozitului de catre notarii publici se stabileste in baza Titlului III din Codul fiscal privind impozitul pe venit, in timp ce calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA si obligatia de plata a TVA sunt stabilite in baza Titlului VI din Codul fiscal.

Prin urmare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarului, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii, retinandu-se in special faptul ca la art. 127 din Codul fiscal legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarul nu face dovada ca le-a respectat.

De altfel, se retine ca normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **nu** adauga la lege, ci vin sa explicitizeze textul legii, contrar sustinerilor contestatarului.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si de faptul ca in sustinerea cauzei contestatarul nu a prezentat documente care sa modifice aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art. 213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X pentru TVA in suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013.

3.2. Cu privire la majorarile de intarziere, dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere în suma de y2 lei, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. x/21.03.2013 accesorii de plata in suma de y2 lei, in conditiile in care la punctul 3.1. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA în suma de y1 lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul DGFP Bihor a stabilit in sarcina contestatarului accesorii in suma de y2 lei, reprezentand majorari de intarziere/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere în suma de y22 lei, aferente TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala in suma de y1 lei, calculate pentru perioada 26.10.2008 - 21.03.2013.

In drept, potrivit dispozitiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

Codul de procedura fiscala, republicat, valabil incepand cu data de 31.07.2007:

"**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.**"

"**Art. 120** - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.**"

(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Potrivit art.119 si art.120 din Codul de procedura fiscala, republicat, asa cum a fost modificat si completat prin OUG nr. 39/2010, cu aplicabilitate de la data de 1 iulie 2010:

“Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.” **“Art. 120 - (1)** Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, **dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.** (...).

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu data de 1 octombrie 2010, nivelul dobanzii de intarziere a fost modificat prin OUG nr.88/2010, astfel:

“Art.120 - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“Art.120¹ - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala, majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

Astfel, referitor la suma de y21 lei reprezentand majorari/dobanzi de întârziere aferente TVA si la suma de y22 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, individualizate prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, se retine ca stabilirea de majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de intarziere aferente TVA in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat, in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura TVA in suma de y1 lei, pentru care contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, rezulta ca datoreaza si suma de y21 lei cu titlu de majorari/dobanzi de întârziere aferente si suma de y22 lei cu titlu de penalitati de intarziere, acestea reprezentand masuri accesorii, astfel incat urmeaza a se respinge contestatia si pentru accesoriile in

suma totala de y2 lei, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Referitor la solicitarea contribuabilului privind necalcularea accesoriilor anterior deciziei de impunere, potrivit dispozitiilor legale sus citate, in cazul diferentelor stabilite de inspectia fiscala, accesoriile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul prevederilor art.11, art.125¹, art.126, art.127, art.128, art.140, art.141, art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.3, pct.23, pct.62 si pct.66 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6, art. 7, art. 17, art. 46, art. 119, art. 120, art.120¹, art.213 si art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neîntemeiata contestatia formulata împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/21.03.2013, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/21.03.2013, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei si pentru majorari de întârziere/dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

