



MINISTERUL FINANTELOR  
PUBLICE  
**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

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

**DECIZIA nr.136/11.05.2015**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**PF .X. (actualmente .X.) din .X.,**  
**înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 907589/18.10.2012**  
**și reînregistrată sub nr. A – SLP 736/09.04.2015**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Juridică, prin adresa nr.A – AJR .X./06.04.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 736/09.04.2015, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate de persoana fizică .X., prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale seria .X. nr. .X., anexată în original la dosarul cauzei, cu sediul procesual ales în .X., str. .X..

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod independent și/sau într-o formă de asociere nr..X./06.07.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu același număr și dată, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

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

Urmare verificării efectuate asupra tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 2004 – 2011 de persoana fizică .X., organele de

inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./06.07.2012, contestată, în care au fost consemnate deficiențe cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de contestatară în perioada 2004 – 2011 și prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei.

De asemenea, prin adresa nr..X./09.10.2012, organele de inspecție fiscală au comunicat faptul că persoana fizică .X. este cercetată penal în Dosarul penal nr..X./X./X. înregistrat la Parchetul de pe Tribunalul .X., sub aspectul săvârșirii infracțiunilor prevăzute de art.9 lit.a, lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005, rezultatul inspecției fiscale constând în prejudiciul cauzat bugetului de stat prin neplata taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009.

Prin Decizia nr..X./25.07.2013, organul de soluționare a contestației a reținut că între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr .X./06.07.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./06.07.2012, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, care a constatat în faptul că în speță s-a ridicat problema ascunderii sursei impozabile în scopul neplății de taxă pe valoarea adăugată la bugetul de stat în cuantumul prevăzut de lege, precum și a tergiversării inspecției fiscale ca urmare a atitudinii persoanei verificate.

În consecință, în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia .X./25.07.2013, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./06.07.2012, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, din care taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Împotriva Deciziei nr..X./25.07.2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, persoana fizică .X. a formulat acțiune în contencios administrativ, înregistrată pe rolul Curții de Apel .X. – Secția Contencios Administrativ și Fiscal ce a făcut obiectul Dosarului nr..X./X./X.

Prin sentința civilă nr..X./2013, Curtea de Apel .X. a admis acțiunea formulată de reclamantă și a dispus anularea Deciziei nr..X./2013 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligând această instituție să soluționeze pe fond contestația formulată de persoana fizică .X..

Împotriva Sentinței civile nr..X./2013, Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat recurs, iar prin Decizia nr..X./2015, definitivă, Înalta Curte de Casație și Justiție a respins recursul formulat ca nefondat.

Având în vedere Sentința civilă nr..X./2013, pronunțată de Curtea de Apel .X. - Secția Contencios Administrativ și Fiscal în dosar nr. .X./X./X., definitivă prin Decizia nr. .X./2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor va relua procedura de soluționare a contestației formulate de PF .X. (actualmente .X.) .X. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod independent și/sau într-o formă de asociere nr..X./2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală cu același număr și dată, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./06.07.2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./06.07.2012, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., PF .X. (actualmente .X.) .X. susține următoarele :***

Urmare încheierii unor tranzacții imobiliare în perioada 2004 – 2011, a fost supusă unor controale fiscale în urma cărora a fost obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă vânzării unor terenuri deținute în coproprietate cu fostul soț, precum și aferentă vânzării, în calitate de mandatar a unor terenuri deținute în proprietate de alte persoane, cu care nu s-a aflat în relații de afaceri.

Astfel, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. invocă aplicarea eronată a prevederilor art.127 alin.10 din Codul fiscal în ceea ce privește livrările de bunuri deținute în coproprietate devălmașă în cadrul familiei și mai ales desemnarea din oficiu, de către organele de inspecție fiscală, a sa ca fiind deținătoare a calității de asociat responsabil pentru drepturile și obligațiile privind taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, contestatara menționează că organele fiscale au reținut drept teme legal Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1415/2009, care a intrat în vigoare la data de 26 august 2009.

De asemenea, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. invocă prevederile art.92, alin.(3) din Codul fiscal și pct.185 din Normele metodologice de aplicare și susține că procura reprezintă un document unilateral, care reflectă voința unei părți, neputând reprezenta un contract.

Persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. apreciază că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare terenurile arabile intravilane, întrucât în conformitate cu prevederile legale în materie de urbanism și amenajarea teritoriului, efectuarea operațiunii de parcelare nu conduce la schimbarea categoriei de folosință a terenului din teren agricol, în curți construcții.

În plus, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. invocă interpretarea eronată a prevederilor art.141, alin.2 lit.f din Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, potrivit cărora tranzacțiile efectuate în anul 2007 ar fi intrat în sfera taxei pe valoarea adăugată condiționat de exercitarea dreptului de deducere total sau parțial a acesteia pentru achiziția, transformarea sau construirea unui imobil. Astfel, scutirea de taxă pe valoarea adăugată nu se aplică în cazul în care persoana care efectuează livrarea și-a exercitat sau a avut dreptul să își exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția terenului care face obiectul livrării. Contestatara susține că în același sens sunt și precizările din adresa nr../2007.

De asemenea, contestatara susține că trebuie reținut și faptul că în motivarea adoptării Directivei 2006/112/CE s-a precizat că pentru a se păstra caracterul neutru al taxei pe valoarea adăugată, statele membre trebuie să permită, ca regulă generală, deducerea acestei taxe aplicată în etapa anterioară. Mai mult, în conformitate cu prevederile art.160 alin.1 din Codul fiscal, condiția obligatorie pentru a putea aplica măsurile de simplificare este aceea că atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA. Chiar organele de inspecție fiscală menționează în raportul încheiat faptul că persoana fizică verificată are calitatea de persoană impozabilă doar de la data la care a fost înregistrată în scopuri de TVA, respectiv din data de 25.08.2008.

În susținerea contestației, persoana fizică .X., menționează și faptul că organele de inspecție fiscală au interpretat eronat prevederile pct.37 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, potrivit cărora data primei ocupări a unui imobil este data la care beneficiarul semnează procesul verbal de recepție definitivă, nu o dată ulterioară la care s-a efectuat apartamentarea imobilului.

Astfel, în ceea ce privește imobilul din localitatea .X., str..X., nr..X., persoana fizică verificată menționează că organul fiscal deși consemnează faptul că recepția a fost efectuată în baza Procesului verbal de recepție nr. .X./X.2007, reține că data primei ocupări este „data la care cu privire la acest imobil s-a făcut o reapartamentare”, în contradicție cu prevederile pct.37 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fapt ce a condus la aplicarea

taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu apartamentele astfel rezultate, deși acestea reprezentau construcții vechi.

Persoana fizică nu este de acord nici cu cele constatate de organele de inspecție fiscală referitoare la faptul o persoană fizică care vinde bunuri aflate în patrimoniul personal desfășoară activități economice, întrucât, în temeiul art.127 alin.2 din Codul fiscal activitatea economică rezultă ca urmare a exploatării bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Or, vânzarea de terenuri nu poate fi încadrată ca reprezentând operațiuni de natură comercială, așa cum sunt acestea definite de Codul comercial, în același sens pronunțându-se și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr..X./1939 și Decizia nr..X./2003 prin care a statuat faptul că afacerile imobiliare sunt de natură „eminamente civilă”.

Mai mult, persoana fizică .X. apreciază că și Normele metodologice invocate de organele de inspecție fiscală prevăd la pct.3 alin.1 faptul că vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de persoana fizică pentru scopuri personale nu va fi considerată activitate economică, în afara situației în care se constată că activitatea a fost desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, contestatara susține și faptul că pentru motivarea caracterului de continuitate, organele de inspecție fiscală au făcut referire la prevederi legale introduse abia la 31 decembrie 2009, prin Hotărârea Guvernului nr.1620/2009, în condițiile în care tranzacțiile au avut loc în perioada 2007 – 2009.

În susținerea contestației, persoana fizică verificată invocă și cauza C-60/90 .X., prin care Curtea Europeană de Justiție a precizat că termenul de „exploatare” trebuie considerat a se aplica tuturor operațiunilor, oricare ar fi forma lor juridică, prin care se urmărește obținerea de venituri din bunurile în cauză pe o bază continuă.”

În consecință, având în vedere aspectele de mai înainte, persoana fizică .X. apreciază că „fapta organelor fiscale de extindere a textului Tezei a II-a a art.127 alin.(2) de la activitățile ce au un adevărat caracter repetitiv la cele de vânzare reprezintă o adăugire nepermisă la lege” fapt ce contravine prevederilor art.139 din Constituția României.

În ceea ce privește stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, persoana fizică .X. consideră că acestea nu sunt datorate având în vedere faptul că nu datorează nici taxa pe valoarea adăugată. Mai mult, cu toate că au procedat la suspendarea inspecției fiscale din proprie inițiativă, organele de inspecție fiscală, în mod netemeinic, au procedat și la stabilirea de majorări de întârziere și pentru această perioadă.

De asemenea, persoana fizică verificată apreciază că și penalitățile de întârziere au fost stabilite în mod abuziv și „complet nelegal”.

Față de considerentele mai sus, persoana fizică .X. solicită admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal atacat, respectiv Decizia de impunere nr..X./06.07.2012 emisă în baza Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

***II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./06.07.2012, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .X./06.07.2012, au fost constatate următoarele:***

Perioada verificată a fost 01.01.2004 – 31.12.2009, perioada în care persoana fizică .X. a realizat un număr de 181 tranzacții, din care în opt tranzacții are calitatea de mandatar al altor persoane. De asemenea, aceasta s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 25.08.2008.

Urmare documentelor transmise atât de notari, cât și de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X., organele de inspecție fiscală au constatat că din cele 181 tranzacții, doar un număr de 173 tranzacții intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, și anume tranzacțiile pentru care persoana fizică .X. are calitatea de coproprietar, alături de .X..

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că anterior vânzării de imobile, persoana fizică .X., în nume propriu și în calitate de mandatar pentru .X. și .X., a efectuat operațiuni de natură economică constând în achiziții de terenuri care, în baza PUZ-urilor aprobate, au fost dezmembrate în parcele destinate construirii de locuințe și alte funcțiuni complementare.

De asemenea, la data de 28.06.2007, persoana fizică .X., împreună cu soțul său .X., au obținut autorizația de construire nr..X./28.06.2007 pentru construirea unui imobil P+1E+M (3 apartamente), imobil recepționat la data de 12.12.2007, în baza Procesului verbal de recepție nr..X./12.12.2007. Ulterior, în data de 22.05.2008, a fost reartamentat în baza schiței avizate de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. sub nr..X./25.04.2008 și a actului autentic de reartamentare nr..X./22.05.2008, într-un număr de 12 apartamente, fiecare primind în urma transformării câte un număr cadastral unic și înscris în cărți funciare distincte.

În consecință, având în vedere prevederile art.141, alin.(2), lit.f), pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru imobilul situat în .X., str..X., nr.7, prima ocupare/utilizare după efectuarea transformărilor de structură a fost data de 25.04.2008, data la care a fost încheiată în formă autentică reartamentarea celor 3 apartamente în 12 apartamente.

Astfel, în baza celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a achiziționat terenurile pentru

folosință personală ci în scopul transformării și revânzării lor ca loturi construibile, activitatea de vânzare a terenurilor începând la data de 12.02.2004, când a efectuat prima vânzare de teren ce provine din activitatea economică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că activitatea de vânzare a imobilelor a fost continuată de .X. astfel:

- în cursul anului 2004 prin efectuarea unui număr de 19 tranzacții imobiliare ce au provenit din activitate economică, realizând o cifră de afaceri de .X. lei;

- în anul 2005, prin efectuarea unui număr de 23 de tranzacții cu terenuri provenite din activitate economică, realizând o cifră de afaceri anuală de .X. lei, superioară plafonului de scutire T.V.A., cât și a plafonului de .X. euro;

- în anul 2006, prin efectuarea unui număr de 44 de tranzacții cu terenuri provenite din activitate economică, realizând o cifră de afaceri anuală de .X. lei, superioară plafonului de scutire T.V.A., cât și a plafonului de .X. euro;

- în anul 2007, prin efectuarea unui număr de 31 de tranzacții cu terenuri provenite din activitate economică, realizând o cifră de afaceri anuală de .X. lei, superioară plafonului de scutire T.V.A., cât și a plafonului de .X. euro;

- în anul 2008, prin efectuarea unui număr de 39 de tranzacții cu terenuri, parcări și apartamente provenite din activitate economică, realizând o cifră de afaceri anuală de .X. lei, superioară plafonului de scutire T.V.A., cât și a plafonului de .X. euro;

- în anul 2009, prin efectuarea unui număr de 17 tranzacții cu terenuri, parcări și apartamente provenite din activitate economică, realizând o cifră de afaceri anuală de .X. lei, superioară plafonului de scutire T.V.A., cât și a plafonului de .X. euro.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X., a dobândit calitatea de persoană impozabilă începând cu data de 12.02.2004 când a început să vândă terenuri provenite din activitatea economică, iar operațiunile efectuate au îndeplinit cumulativ prevederile art.126, alin.(1), lit.a)–lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că pentru perioada 12.02.2004-01.08.2005 persoana impozabilă .X. poate aplica regimul special de scutire T.V.A. prevăzut la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. a depășit plafonul de scutire de T.V.A. la data de 14.06.2005 când a realizat o cifră de afaceri de .X. lei, superioară plafonului de scutire de T.V.A.

Prin urmare, potrivit prevederilor art.153, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. până la data de 10.07.2005 și să aplice regimul normal de taxare pentru toate livrările taxabile efectuate după data de 01.08.2005.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de T.V.A., în baza declarației de înregistrare fiscală, formular .X., devenind plătitoare de T.V.A. începând cu data de 25.08.2008 prin atribuirea codului de înregistrare fiscală RO .X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că după depășirea plafonului de scutire de T.V.A., persoana impozabilă a realizat operațiuni de vânzare a bunurilor imobile deținute în coproprietate devălmașă în cadrul familiei, după cum urmează:

- **perioada 01.08.2005 – 31.12.2005**, persoana impozabilă .X. a încheiat un număr de 13 contracte de vânzare și schimb imobiliar prin care a livrat terenuri provenite din activitatea economică (achiziționare în scopul transformării prin unificare, parcelare în loturi construibile), realizând o valoare totală de .X. lei din vânzările respective, pentru care persoana impozabilă nu a colectat taxa pe valoarea adăugată. Pentru aceste operațiuni, în baza prevederilor art.126 alin.(1) și alin.(4), art.140 alin.(1) din același act normativ, precum și a prevederilor pct.56 alin.(4) lit.b) din Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- **perioada 01.01.2006 – 31.12.2006**, persoana impozabilă .X. a încheiat un număr de 23 contracte de vânzare prin care a livrat terenuri provenite din activitatea economică (achiziționare în scopul transformării prin unificare, parcelare în loturi construibile), realizând o valoare totală de .X. lei din vânzările respective, pentru care persoana impozabilă nu a colectat taxa pe valoarea adăugată. Pentru aceste operațiuni, în baza prevederilor art.126 alin.(1) și alin.(4), art.140 alin.(1) din același act normativ, precum și a prevederilor pct.56 alin.(4) lit.b) din Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- **perioada 01.01.2007 – 31.12.2007**, persoana impozabilă .X. a încheiat un număr de 25 contracte de vânzare prin care a livrat terenuri provenite din activitatea economică (achiziționare în scopul transformării prin unificare, parcelare în loturi construibile), realizând o valoare totală de .X. lei din vânzările respective. Din această valoare, suma de .X. lei este aferentă unui număr de patru tranzacții care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată. Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza



impozabilă este în sumă de .X. lei, pentru care contribuabilul avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- **perioada 01.01.2008 – 31.12.2008**, persoana impozabilă .X. a încheiat un număr de 35 de contracte de vânzare prin care a livrat terenuri și construcții noi provenite din activitatea economică, deținute în coproprietate în cadrul familiei (achiziționare în scopul transformării prin unificare, parcelare în loturi construibile), realizând o cifră anuală de .X. lei din vânzările respective.

Tranzacțiile imobiliare taxabile în valoare de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată reprezintă:

- 6 contracte de vânzare-cumpărare care au avut ca obiect vânzarea de terenuri construibile situate în intravilanul localităților parcelate și cuprinse în PUZ-uri;

- 4 contracte de vânzare-cumpărare reprezentând vânzarea de apartamente noi, construite în baza autorizației de construire nr. .X./28.06.2007, pentru care prima ocupare/utilizare este data de 22.05.2008, în baza actului de apartamentare nr. .X./22.05.2008;

- 11 promisiuni sinalagmatice de vânzare aferente operațiunilor taxabile (vânzare de teren construibil și construcție nouă), pentru care la data încheierii promisiunii a fost încasat în avans întregul preț de vânzare, fără ca persoana impozabilă să colecteze taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate conform art.134<sup>2</sup>, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru anul 2008, față de taxa pe valoarea adăugată colectată de contribuabil prin decontul de T.V.A. în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

- **perioada 01.01.2009 – 31.12.2009**, persoana impozabilă .X. a încheiat un număr de 12 contracte de vânzare prin care a livrat terenuri construibile și neconstruibile și construcții noi provenite din activitatea economică, deținute în coproprietate în cadrul familiei (achiziționare în scopul transformării prin unificare, parcelare în loturi construibile), realizând o cifră anuală de .X. lei din vânzările respective. Din cele 12 contracte, un număr de trei se referă la vânzarea de terenuri neconstruibile, situate în extravilanul localității, astfel că tranzacțiile respective sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Tranzacțiile imobiliare taxabile în valoare de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. nu a colectat taxa pe valoarea adăugată reprezintă:

- 2 contracte de vânzare-cumpărare care au avut ca obiect vânzarea a 5 terenuri construibile situate în intravilanul localităților parcelate și cuprinse în PUZ-uri;

- 5 contracte de vânzare-cumpărare, reprezentând 50% din valoarea de vânzare a parcărilor ce nu sunt terenuri aferente locuințelor pentru care se aplică cota redusă de 5%;

- 2 promisiuni sinalagmatice de vânzare aferente operațiunilor taxabile (vânzare de teren constructibil și construcție nouă), pentru care la data încheierii promisiunii a fost încasat în avans întregul preț de vânzare, fără ca persoana impozabilă să colecteze taxa pe valoarea adăugată la avansurile încasate conform art.134<sup>2</sup>, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru anul 2009, față de taxa pe valoarea adăugată colectată de contribuabil prin decontul de T.V.A. în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru tranzacțiile efectuate de persoana fizică .X. în perioada 2004 – 2009, în calitate de coproprietar împreună cu .X., a fost în sumă totală de .X. lei.

Pentru vânzările de bunuri deținute în coproprietate cu .X., cetățean german, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni au fost realizate, de asemenea, în asociere în scopuri comerciale, deoarece aceste imobile au fost vândute împreună, iar .X., în baza procurii nr..X./21.10.2005 încheiată în .X. o mandatat-o pe .X. să efectueze atât schimbul imobiliar, cât și să dezmembreze, unifice, să doneze și să vândă terenul primit la schimb, respectiv parcela A.X./5/8, iar prin procura nr. .X./22.01.2007, .X. a mandatat-o în continuare pe .X. să vândă cui va crede de cuviință și la prețul pe care-l consideră cota lui indiviză din imobilul înscris în Cartea Funciară ..X.. În toate operațiunile realizate .X. a acționat în nume propriu și în calitate de mandatar al lui .X..

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că prin acceptarea mandatelor, chiar dacă nu a fost prezentat de contribuabil niciun contract de asociere, persoana fizică .X. s-a comportat ca un asociat administrator care a luat decizii și în numele lui .X.. De asemenea, la data acceptării mandatelor, persoana fizică .X. avea calitatea de persoană impozabilă, fiind obligată să se înregistreze în scopuri de TVA de la data de 01.08.2005.

Având în vedere prevederile art.127, alin.(10), art.137, alin.(1) lit.a), art.140, alin.(1), art.156, alin.(1), lit.d) și alin.(5) și art.158, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.62, alin.(2), lit.b) din Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au

constatat că persoana fizică .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, în sumă totală de .X. lei, pentru perioada 2006 – 2009.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, organele de inspecție au considerat asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea economică.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 12.12.2008, după înregistrarea în scopuri de TVA, persoana fizică .X. a realizat, împreună cu .X., vânzarea ca atare a unui loc de casă către cumpărătorul .X.. Pentru această tranzacție, parte au fost familia .X. formată din .X. și .X. cu cota indiviză de 1% și .X. cu cota indiviză de 99%. Organele de inspecție fiscală au constatat că și această operațiune a fost realizată în asociere în scopuri comerciale dintre o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de T.V.A. și o persoană neimpozabilă în scopuri de T.V.A. în conformitate cu prevederile art.127, alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2008, potrivit căruia asocierea nu dă naștere unei persoane impozabile separate.

Având în vedere cele constatate, în conformitate cu prevederile art.140, alin.(1), art.156, alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile pct.62, alin.(2), lit.b) din Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, respectiv persoana fizică .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere tranzacțiile imobiliare desfășurate de persoana fizică .X. în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, aceasta avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată în cuantum total de .X. lei.

Aferent taxei de valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat și obligații fiscale accesorii constând în majorări/dobânzi de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X.,**

**documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:**

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, precum și obligațiile fiscale accesorii constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. datorează taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, respectiv 01.01.2004 – 31.12.2009, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. a realizat un număr de 181 tranzacții, din care în opt tranzacții are calitatea de mandatar al altor persoane.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că cele 173 tranzacții desfășurate în nume propriu, în calitate de coproprietar alături de .X., intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere cu același număr, contestată, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că anterior vânzării de imobile, persoana fizică .X., în nume propriu și în calitate de mandatar pentru .X. și .X., a achiziționat terenuri care, în baza PUZ-urilor aprobate, au fost dezmembrate în parcele destinate construirii de locuințe și alte funcțiuni complementare.

De asemenea, la data de 28.06.2007, persoana fizică .X., împreună cu soțul său .X., au obținut autorizația de construire nr..X./28.06.2007 pentru construirea unui imobil P+1E+M (3 apartamente), imobil situat în localitatea .X., județul .X., imobil ce a fost recepționat la data de 12.12.2007, în baza Procesului verbal de recepție nr..X./12.12.2007. Ulterior, în data de 22.05.2008, a fost reartamentat în baza schiței avizate de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. sub nr..X./25.04.2008 și a actului autentic de reartamentare nr..X./22.05.2008, într-un număr de 12 apartamente, fiecare primind în urma transformării câte un număr cadastral unic și înscris în cărți funciare distincte, fapt ce a determinat organele fiscale să constate că data primei ocupări a fost data de 25.04.2008, data la care a fost încheiată în formă autentică reartamentarea celor 3 apartamente în 12 apartamente.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X., urmare realizării unor tranzacții imobiliare (vânzări de terenuri), a depășit plafonul de scutire de taxă pe valoarea adăugată la data de

14.06.2005 când a realizat o cifră de afaceri de .X. lei. În consecință, avea obligația, în temeiul art.153, alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de T.V.A. până la data de 10.07.2005 și să aplice regimul normal de taxare pentru toate livrările taxabile efectuate după data de 01.08.2005.

Se reține, de asemenea, că persoana fizică .X. s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 28.08.2008, având atribuit codul de înregistrare fiscală RO .X..

În consecință, având în vedere faptul că persoana fizică verificată nu a colectat taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2004 – 2009, în calitate de coproprietar, împreună cu .X., organele de inspecție fiscală au dispus colectarea suplimentară a sumei de .X. lei lei, cu titlu de taxă pe valoarea adăugată.

Similar, pentru vânzările de bunuri deținute în coproprietate cu .X., cetățean german, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni au fost realizate, de asemenea, în asociere în scopuri comerciale, deoarece aceste imobile au fost vândute de persoana fizică .X., împreună cu .X., în baza unor procuri notariale. Mai mult, persoana fizică verificată, prin acceptarea mandatelor, chiar dacă nu a fost prezentat de contribuabil niciun contract de asociere, s-a comportat ca un asociat administrator care a luat decizii și în numele lui .X..

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că la data acceptării mandatelor, persoana fizică .X. avea calitatea de persoană impozabilă, fiind obligată să se înregistreze în scopuri de TVA de la data de 01.08.2005, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că aceasta avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată, în sumă totală de .X. lei, pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate în perioada 2006 – 2009.

Similar, referitor la tranzacțiile imobiliare realizate împreună cu .X. (vânzarea ca atare a unui loc de casă), organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana fizică .X. avea obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere tranzacțiile imobiliare desfășurate de persoana fizică .X. în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, aceasta avea obligația să colecteze taxă pe valoarea adăugată în cuantum total de .X. lei.

**În drept**, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în 2004, prevede:

*„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

*a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*

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

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri sau 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 sau prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție, aceasta 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.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, 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) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

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

*(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare cu 01.01.2007, 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 devine persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA 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.

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, în forma aplicabilă în perioada 2004 – 2006:

*„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”*

Începând cu data de 01.01.2007, aceste prevederi devin:

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

În concluzie, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la 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 le respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În același sens este și Decizia civilă nr. .X./31.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal în dosarul nr. .X./X./2010, irevocabilă.

Relevantă în speță este și Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C – 249/2012 și C – 250 .X. și .X., prin care Curtea, pronunțându-se asupra modului de calcul al taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, a statuat faptul că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, aceste persoane intrând în categoria persoanelor impozabile.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2004:

*„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.*

*(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație. [...].”*

Începând cu data de 01.01.2007, art.128 alin.(1) are următorul conținut:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.1, în forma aplicabilă în anul 2004 precizează:

*„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”*

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2004, ale cărui prevederi sunt explicitate de pct. 56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:



*„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.”*

Astfel, potrivit prevederilor art.152 alin.1 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care în forma aplicabilă în perioada 2004 – 2006 stipulează:

*„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. [...]*

*„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X. lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, vigoare în perioada 2004 – 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe

valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

*„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art.152 alin.(3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel: [...]*

*b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.[...]*”

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, ulterior înregistrării, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

În perioada 01.01.2007 – 21.12.2008, aceste reglementări au fost preluate de pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

*„(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:*

*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 la care a fost înregistrată.”*

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, ulterior înregistrării vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o

dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Potrivit aceluiași punct, 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:*

*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”.*

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, ulterior înregistrării, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Potrivit art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

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

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

3. *livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*

4. *o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

În perioada 01.01.2008 – 31.12.2009, alin.(2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

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 prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă până la data de 31.12.2009:

*„(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.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. a efectuat un număr de 173 tranzacții imobiliare ce intră în sfera de aplicare a TVA, obținând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite, la data depășirii plafonului de scutire, înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Față de prevederile legale aplicabile în materie, așa cum au fost citate mai înainte, în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că o persoană fizică care realizează venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele

decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de TVA.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale aplicabile în materie, 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 2004 – 2009 de persoana fizică .X., tranzacționarea în calitate de vânzător sau mandatar a nu mai puțin de 173 proprietăți imobiliare, rezultă că aceasta 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.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu construcții noi și terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

În ceea ce privește data de la care contestatara avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, se reține că persoana impozabilă .X. a depășit plafonul de scutire de T.V.A. la data de 14.06.2005 când a realizat o cifră de afaceri de .X. lei, superioară plafonului de scutire de TVA, tranzacție pentru care organele de inspecție fiscală nu au calculat taxă pe valoarea adăugată.

În consecință, în conformitate cu prevederile legale citate mai înainte, contestatara avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.07.2005 și să aplice regimul normal de taxare pentru toate livrările taxabile efectuate după data de 01.08.2005.

Or, persoana fizică .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA în data de 28.08.2008, atribuindu-se codul de înregistrare fiscală RO .X.

În ceea ce privește scutirea de taxă pe valoarea adăugată aplicabilă în anul 2007 pentru terenuri achiziționate de la persoane fizice neplătitoare de TVA și având în vedere argumentul contestatarii potrivit căreia pentru anul 2007 beneficiază de prevederile art.141 alin.2 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală să precizeze dacă pentru achizițiile care au făcut obiectul contractelor de vânzare - cumpărare încheiate în anul 2007, persoana fizică .X. și-a exercitat sau ar fi avut dreptul să își exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei.

Prin adresa nr..X./06.05.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A – SLP 915/06.05.2015, Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., a precizat următoarele:

„Terenurile vândute prin contractele nr. .X./11.01.2007, nr. .X./12.01.2007 și nr. .X./09.01.2007 au fost dobândite prin schimb imobiliar în baza contractelor nr. .X./27.09.2006 și nr. .X./08.11.2006 de la persoana fizică .X. și au fost vândute în aceeași formă în care au fost cumpărate, fără a se interveni asupra lor prin lucrări de urbanizare.”

Astfel, se reține că pentru tranzacțiile menționate mai sus, contestatara beneficiază de scutire la plata taxei pe valoarea adăugată, în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. .X./2014, aprobată prin Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

*„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, 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) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [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 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;*

*b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută 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]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;*

*c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin*

*aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, prin adresa nr.A – SLP 168/29.01.2015, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X. să facă dovada dacă, în calitate de vânzător, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la această taxă.

Urmare acestei solicitării, persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X., prin declarația dată în fața notarului public .X., autenticată prin încheierea de autentificare nr. .X./10.02.2015, transmisă Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și înregistrată sub nr.A – SLP 343/17.02.2015, a precizat următoarele:

*„[...] declar pe propria răspundere, cunoscând prevederile art.326 Cod penal pentru declarații neadevărate, că nu am posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de Administrația Fiscală aferentă tranzacțiilor imobiliare încheiate în perioada 2004 – 2009.”*

Urmare adresei nr. A – SLP 343/17.02.2015, menționată mai sus, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat sprijinul organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în considerarea prevederilor stipulate la lit.b) din Decizia Comisiei fiscale centrale nr..X./2014, mai sus citate pentru recalcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, precum și accesoriile aferente.

Urmare solicitării direcției noastre, prin adresa nr..X./07.05.2015 înregistra la Direcția Generală de Soluționare a Contestației sub nr. A – SLP 943/07.05.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au precizat următoarele:

„Valoarea de vânzare a acestor terenuri este de .X. lei. Pentru aceste operațiuni organul de control a colectat TVA în sumă de .X. lei, înscrisă în decizia de impunere și accesorii, după cum urmează:

dobânzi și majorări stabilite prin decizia de impunere .X. lei  
penalități de înt.15% stabilite prin decizia de impunere .X. lei

TVA determinată conform Deciziei nr. .X./2015, prin extragerea cotei de taxă din baza impozabilă aferentă operațiunilor taxabile efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, este în sumă de .X. lei, mai puțin cu suma de .X. lei [(X. lei – X. lei) – X. lei].

Majorările și dobânzile aferente debitului recalculat în sumă de .X. lei sunt în sumă de .X. lei, mai puțin cu .X. lei [(X. lei – X. lei) – X. lei]

Penalitățile de întârziere de 15% aferente debitului recalculat, în sumă de .X. lei sunt în sumă de .X. lei mai puțin cu .X. lei [(X. lei – X. lei) – X. lei].”

În completarea, prin adresa nr..X./07.05.2015, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.943/07.05.2015, Administrația Județeană Finanțelor Publice .X. a precizat următoarele:

„propunem ca din TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr..X./06.07.2015 să admiteți următoarele:

- 1. din suma de .X. lei să admiteți suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei) reprezentând obligație fiscală principală,

- 2. din suma de .X. lei să admiteți suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere și dobânzi calculate aferente debitului de .X. lei

- 3. Penalități de înt. în cotă de 15% în sumă de .X. lei, aferente debitului de .X. lei.”

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. (actualmente .X.) .X., taxă pe valoarea în cuantum de .X. lei, aferentă tranzacțiilor cu imobile și terenuri, efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2009, pentru care au fost stabilite măsuri fiscale accesorii, constând în dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, conform căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, 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, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./06.07.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în ceea ce privește **suma de .X. lei**, reprezentând

- taxă pe valoarea adăugată .X. lei

- majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată .X. lei

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

Totodată, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr. .X. /25.02.2015,



menționată mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** formulată de persoana fizică .X. (actualmente .X.) .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./06.07.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene a Finanțelor Publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, în ceea ce privește **suma de .X. lei**, reprezentând

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

stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedatorată urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de taxă pe valoarea adăugată (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr. .X./2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014 și a aplicării scutirii de taxă pe valoarea adăugată aferentă celor trei contracte detaliate mai sus.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „*abia după intrarea în vigoare a Ordinului Președintelui ANAF nr.1415/2009, organul fiscal ar fi putut, teoretic, să trateze drept asociere în participațiune orice asociere în scopuri comerciale chiar și pe acelea care nu au la bază un contract scris*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./06.07.2012, pag.29-30, se constată că organele de inspecție fiscală au menționat că pentru perioada de până la 01.01.2007, definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a fost prevăzută de art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligațiile fiscale fiind prevăzute de art.156 alin.(1) lit.d) din același act normativ, cât și de prevederile pct.57 alin.(3) lit.b) Titlul VI din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009, livrările efectuate în asociere în scopuri comerciale au fost prevăzute la art.127 alin.(10) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drepturile și obligațiile fiscale privind taxa pe valoarea adăugată din tranzacțiile efectuate în asociere revin asociatului desemnat, conform prevederilor art.156 alin.(5) din același act normativ.

Prin urmare, în considerarea celor anterior expuse, respectiv a aspectelor de fapt și de drept reținute mai sus, susținerea persoanei fizice .X., potrivit căreia „*din punctul de vedere al organului fiscal a luat naștere asocierea în participațiune „.X. și ceilalți”, cu .X. desemnată prin voința*

*organului fiscal, ca deținătoare a funcției de asociat administrator”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.*

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „*organele de control au apreciat și motivat caracterul de „continuitate al veniturilor” raportându-se la dispozițiile punctului 3 alin.(5) al Normelor metodologice de aplicare a art.127 Cod fiscal pentru tranzacțiile din anii 2007-2009*”, în condițiile în care această dispoziție a fost introdusă abia la 31 decembrie 2009, prin Hotărârea Guvernului nr.1620/2009, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu a fost modificată semnificativ, noțiunile de persoană impozabilă, caracter de continuitate și activitate economică existând în Codul fiscal, încă de la publicare. Astfel, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri. Tot începând cu anul 2004 prin Codul fiscal s-a introdus condiția ca astfel de venituri să aibă caracter de continuitate. Totuși, activitatea economică nu include vânzarea de către persoanele fizice a locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „*în mod nelegal au fost incluse în baza de impozitare terenurile arabile intravilane, întrucât în conformitate cu prevederile legale în materie de urbanism și amenajarea teritoriului, efectuarea operațiunii de parcelare nu conduce la schimbarea categoriei de folosință a terenului, și anume în teren constructibil*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că până la data de 31.12.2006, legea fiscală, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu prevedea nicio scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru vânzări de terenuri și/sau construcții, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.

Începând cu data de 01.01.2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxă pe valoarea adăugată cu excepția vânzărilor de construcții noi și a terenurilor constructibile, conform prevederilor legale citate în cuprinsul prezentei decizii.

Totodată, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) pct.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „1. teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

Or, din analiza dosarului contestației, se reține că persoana fizică .X. nu a depus documente din care să rezulte că terenurile la care face referire nu se încadrează în definiția dată de legiuitor.

Referitor la argumentul contestatarii potrivit căruia „are calitate de persoană fizică impozabilă înregistrată în scopuri de TVA de la data de 25.08.2008”, în același sens fiind și pct.30 din motivația adoptării Directivei 2006/112/CE referitor la neutralitatea TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit legislației în domeniul taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145 – 147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA în conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(1) din același act normativ.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, persoana impozabilă .X. a solicitat cu întârziere înregistrarea în scopuri de T.V.A., în baza declarației de înregistrare fiscală, formular 020, devenind plătitor de T.V.A. începând cu data de 25.08.2008 prin atribuirea codului de înregistrare fiscală RO .X..

Referitor la susținerile contestatarii potrivit cărora nu are calitatea de persoană impozabilă în sensul art.127 din Codul fiscal, întrucât nu are calitatea de producător, comerciant, prestator de servicii și nici nu a desfășurat, prin tranzacțiile efectuate, activități extractive, activități agricole și activități specifice profesiilor libere sau asimilate acestora, precum și faptul că tranzacțiile imobiliare pe care le-a desfășurat nu constituie activitate economică de exploatare a bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deoarece o vânzare diferă de o activitate de exploatare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate mai sus, aplicabile la data efectuării operațiunilor de către persoana fizică, respectiv prevederile art.127 din Codul fiscal, unde legiuitorul a reglementat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată noțiunile de persoană impozabilă și activitate economică, precum și ale pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în speță, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în care legiuitorul a stipulat condiții exprese în care obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri nu va fi considerată activitate economică, și anume vânzările să fie realizate în mod ocazional/să nu aibă caracter de continuitate și bunurile tranzacționate să fi fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Or, se reține că în speță persoana impozabilă .X. nu face dovada că a utilizat în scop personal construcțiile noi și terenurile înainte de a le înstrăina.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia în mod eronat vânzările de apartamente situate în localitatea .X. nu au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca tranzacții scutite de taxă pe valoarea adăugată, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul contestației rezultă că imobilul din .X., str..X., nr. .X., cu o structură de 3 apartamente cu destinație de locuințe, realizat în regie proprie și recepționat în data de 12.12.2007, a fost ulterior transformat în baza documentației avizată de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară sub nr..X./22.05.2008, astfel că structura sa a fost modificată de la 3 apartamente la 12 apartamente, fiecare apartament primind în urma transformării câte un număr cadastral unic și înscris în cărți funciare distincte.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) pct.3 din Codul fiscal, citate în mai sus, prin livrarea unei construcții noi, se înțelege 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.

În consecință, pentru imobilul situat în .X., str..X., nr. .X., prima ocupare/utilizare după efectuarea transformărilor de structură este data de 25.04.2008, data la care a fost încheiată în formă autentică reapartamentarea celor 3 apartamente în 12 apartamente, fiecare dintre cele 12 apartamente având data primei ocupări data de 25.04.2008.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia organele de inspecție fiscală în mod eronat au calculat majorări de întârziere și pentru perioada în care au suspendat inspecția fiscală, acesta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele considerente:

Calculul majorărilor de întârziere a avut în vedere prevederile art.116 și art.116 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care, în forma aplicabilă până la data de 01.04.2008 stipulează:

*„115. Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]*

*116. (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv”*

După data de 01.04.2008 aceste prevederi legale au fost preluate de art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu un conținut similar.

Din analiza acestor texte de lege se observă faptul că legiuitorul nu a prevăzut nicio derogare de la modalitatea de calcul în ceea ce privește durata pentru care se stabilesc majorări de întârziere, acestea fiind datorate de la data scadenței și până la data stingerii sumei datorate.

Totodată, se reține că faptul că majorările/dobânzile de întârziere calculate reprezintă o sancțiune pentru neplata obligațiilor fiscale, întrucât suma datorată bugetului de stat a fost la dispoziția contribuabilului, iar bugetul de stat a fost prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

Pentru aceleași considerente ca cele de mai sus nici afirmația contestatarii referitoare la modul eronat de calcul al penalităților de întârziere nu poate fi luată în considerație pentru soluționarea favorabilă a contestației.

\*  
\*       \*

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de **persoana fizică .X. (actualmente .X.)**, împotriva Deciziei de impunere nr..X./06.07.2012, întocmită de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., pentru suma de **suma de .X. lei**, reprezentând

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

**2. Admiterea contestației formulată de persoana fizică .X. (actualmente .X.)** și anularea parțială a Decizia de impunere nr..X./06.07.2012, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Județene a Finanțelor Publice a județului .X., în ceea ce privește **suma de .X. lei**, reprezentând

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

Punctul 1 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**  
**.X.**