

**DECIZIA nr. 248 / 11.04.2014**  
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica **X**  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/04.09.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr. x/02.09.2013, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/04.09.2013, asupra contestatiei formulata de domnul X, domiciliat in Voluntari, sos. ENI nr. , vila , jud. Ilfov.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal sub nr. x/**26.07.2013**, 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/18.07.2013, intocmita de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Ilfov - Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013, ambele comunicate sub semnatura la data de **25.07.2013**, cu adresa nr. x/23.07.2013, prin care s-a stabilit in sarcina contestatarei suma totala de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **y1 lei** si majorari de intarziere/dobanzi de intarziere aferente in suma de **y2 lei** si penalitati de intarziere in suma de **y3 lei**.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata solicita admiterea contestatiei, desfiintarea totala a actelor administrative si incheierea altuia, din urmatoarele motive:

1. Inspectia fiscala nu putea verifica decat perioada 01.01.2008-01.01.2013, neexistand elemente de interupere si/sau suspendare a cursului prescriptiei dreptului de a stabili creante fiscale, pentru anul 2007 termenul fiind implinit la data de 01.01.2013, deoarece data inceperii inspectiei fiscale nu ii este opozabila, intrucat nu a primit avizul de incepere a inspectiei fiscale.

Conform art.91, art.92 si art.98 din Codul de procedura fiscala, inspectia fiscala se putea face numai pentru acte incheiate dupa data de 25.07.2008.

Suspendarea inspectiei fiscale nu intrerupe cursul prescriptiei fiind nula de drept, intrucat de la data de 09.12.2011 la data de 18.06.2013 nu sunt indeplinite conditiile legale de suspendare.

2. Actele contestate incalca dispozitiile art.66, art.67 coroborat cu art.23 din Codul de procedura fiscala, intrucat baza impozabila si obligatia fiscala de plata au fost stabilite gresit, fara sa tina cont ca dobandirea veniturilor s-a facut in cote egale

cu sotia - coproprietar, fara a fi scazuta cota legala 50% la contractul nr. x/06.04.2007, iar la contractul nr. x/03.04.2006 mai exista un coproprietar, WMB.

In ceea ce priveste regimul juridic al bunurilor sotilor exista o norma juridica imperativa ce nu se poate subordona prevederilor Codului fiscal si anume Constitutia.

De asemenea au fost incalcate si alte norme de drept: Codul familiei, Declaratia universala a drepturilor omului.

3. Obligatia fiscala stabilita nu este prevazuta de lege la momentul tranzactiilor, intrucat forma art.127 si art.128 din Codul fiscal la nivelul tranzactiilor anilor 2006 si 2007 nu stabilea ca exploatarea bunurilor de catre persoane fizice este fapt generator de TVA, aceasta fiind reglementata ulterior.

A fost incalcat principiul certitudinii impunerii, existenta cate unui contract in 2006 si in 2007 proband unicitatea tranzactiilor si nu continuitatea lor.

Organul fiscal a aplicat gresit Codul fiscal modificat prin Legea nr.343/2006, in vigoare la 01.01.2007 si OUG nr.109/2009, in vigoare la 01.01.2010, neaplicandu-se celor doua contracte, iar pentru terenul extravilan arabil se aplica scutirea prevazuta de art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, Legea fondului funciar nr.18/1991 si art.3 si 4 din Codul comercial.

In concluzie, contestatarul considera ca nu sunt indeplinite cumulativ conditiile legale pentru aplicarea TVA acestor vanzari si ca actele contestate au baza impozabila, TVA si accesorii gresite.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DJGFP Ilfov 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 nedeclarate organelor fiscale nr. x/18.07.2013, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de lei, care se compun din:

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

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

Perioada verificata este 01.01.2006 - 31.12.2010.

### **3.1. Referitor la invocarea stabilirii obligatiilor fiscale pe perioada prescisa**

*Cauza supusa solutionarii este daca este intemeiata exceptia prescriptiei ridicata de contestatar cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili TVA, in conditiile in care, termenul de prescriptie este cel reglementat de dispozitiile Codului de procedura fiscala, in cuprinsul art. 91, cu posibilitatea de suspendare pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale, iar inspectia fiscala a fost suspendata in perioada 14.12.2011-26.06.2013*

**In fapt**, inspectia fiscala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala inregistrat DGFPJ Ilfov sub nr. x/14.11.2011, prin care s-a comunicat contribuabilului efectuarea inspectiei fiscale incepand cu data de 08.12.2011. Avizul de inspectie fiscala a fost comunicat prin posta fiind confirmat de primire la data de 16.11.2011.

La data de 14.12.2011 inspectia fiscala a fost suspendata pentru identificarea tuturor veniturilor obtinute din tranzactiile imobiliare, prin adresele nr. x, nr. x, nr. x, nr. x, nr. x, nr. x/13.12.2011 fiind solicitate copii ale contractelor de vanzare-cumparare de la birourile notariale care au perfectat tranzactiile.

Urmare transmiterii documentelor solicitate, prin adresa nr. x/18.06.2013 s-a comunicat contribuabilului reluarea inspectiei fiscale, aceasta fiind materializata in raportul de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013, ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

**In drept**, in ceea ce priveste dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale, potrivit dispozitiilor art. 23 si art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 23 - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.**

(2) Potrivit alin.(1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata."

**"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.**

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) **începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala** potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. (...)."

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de obligatii fiscale, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Din coroborarea acestor dispozitii legale rezulta ca data la care se stabileste baza de impunere a TVA pentru anul 2006 este 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala; in cazul taxei pe valoarea adaugata termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatia fiscala incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabilul avea obligatia de a depune decontul de TVA, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila, respectiv in anul 2007, iar **termenul de prescriptie** a dreptului organului fiscal de a stabili in sarcina contribuabilului **TVA aferenta anului 2006 începe sa curga de la data de 1 ianuarie 2007 urmand sa se implineasca in anul 2011.**

Referitor la conditiile de suspendare a inspectiei fiscale si la durata efectuării acesteia, avand in vedere perioada verificata, in speta sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendării termenului de prescriptie, respectiv cu art.92, art.98 si art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"**Art. 92** - (2) Termenele de prescriptie prevazute la art. 91 se suspenda:

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) pe perioada cuprinsa între data începerii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale; (...)."

"**Art. 98** - (1) Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale."

"**Art.104** - (3) **Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).**

(4) Conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile si modalitățile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor si reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica în Monitorul Oficial al României, Partea I. "

Astfel, potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 14/2010 privind conditiile si modalitățile de suspendare a inspectiei fiscale, in vigoare pana la data de 08 mai 2013, fiind abrogat prin Ordinul nr. 467/2013:

"**Art. 4** - Data de la care se suspenda actiunea de inspectie fiscala va fi comunicata în scris contribuabilului.

**Art. 5** - Dupa încetarea conditiilor care au generat suspendarea, inspectia fiscala va fi reluata, data acesteia fiind comunicata în scris contribuabilului.

**Art. 6** - Actiunile de inspectie fiscala suspendate în baza prevederilor art. 2 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind conditiile si modalitățile de suspendare a inspectiei fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare, se vor relua la data la care înceteaza conditiile care au generat suspendarea."

Potrivit normelor legale de mai sus, in conditiile expres prevazute de lege inspectia fiscala poate fi suspendata cu acordul conducatorului inspectiei fiscale, situatie in care **termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale**, iar **perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia** .

In speta, din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, rezulta ca inspectia fiscala a început la data de 09.12.2011, iar prin adresa nr. x/13.12.2011 contribuabilul a fost instiintat ca, in baza art.2 lit.e din Ordinul presedintelui ANAF nr.14/2010 inspectia fiscala se suspenda incepand cu data de 14.12.2011, motivata de necesitatea solicitarii de informatii suplimentare necesare efectuării si finalizării controlului.

Din documentele transmise de AJFP Ilfov, inregistrate la DGRFPB sub nr. x/MR/09.04.2014 si din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca, adresa

nr. x/13.12.2011 prin care s-a comunicat suspendarea inspectiei fiscale a fost transmisa prin posta in data de 13.12.2011 fiind returnata la data de 29.12.2011 cu mentiunea "nimeni sa semneze" si ulterior comunicata sub semnatura contribuabilului la data de 14.03.2012, la sediul organului fiscal.

Cu privire la reluarea inspectiei fiscale contribuabilul a fost instiintat prin adresa nr. x/18.06.2013.

Prin urmare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contestatarului referitoare la dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale numai incepand cu anul 2008, prin invocarea nelegalitatii suspendarii inspectiei fiscale, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. La art.92 din Codul de procedura fiscala, legiuitorul a prevazut in mod expres **faptul ca inspectia fiscala poate fi suspendata cu acordul** conducatorului inspectiei fiscale, in conditiile si modalitatile stabilite prin ordin al presedintelui ANAF, **in acest caz termenul de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale urmand a fi suspendat pe perioada cuprinsa între momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale**, aceste perioade nefiind incluse în calculul duratei acesteia, iar la art.104 din acest act normativ faptul ca, **durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala, în functie de obiectivele inspectiei.**

2. In prezenta cauza, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP a judetului Ilfov au procedat la suspendarea inspectiei fiscale, in vederea solicitarii unor informatii suplimentare organelor in drept necesare stabilirii starii de fapt fiscale, potrivit art.52 si art.56 din Codul de procedura fiscala, respectiv au transmis adrese birourilor notariale prin care au solicitat contractele de vanzare-cumparare autentificate, in conditiile in care acestea nu au fost prezentate de contestatar.

Prin adresa nr. x/13.12.2011, contribuabilul a fost instiintat asupra masurii de suspendare, in conformitate cu normele legale privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, respectiv cu dispozitiile art.2 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 14/2010, iar prin adresa nr. x/18.06.2013 i s-a comunicat reluarea inspectiei fiscale.

3. Prin contestatia formulata, societatea nu face dovada ca a atacat instiintarea de suspendare si nici instiintarea de reluare a inspectiei fiscale, in conditiile in care a considerat ca era prejudiciata de luarea acestor masuri, desi potrivit prevederilor legale avea aceasta posibilitate.

In atare conditii, invocarea de catre contestatar a nulitatii actelor administrative atacate nu poate fi retinuta, intrucat la art. 46 din Codul de procedura fiscala sunt precizate in mod expres elementele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale, astfel incat este nejustificata observatia contestatarii cu privire la acest aspect.

Mai mult, baza impozabila s-a stabilit luand in considerare sumele inscrise in contractele de vanzare-cumparare puse la dispozitia inspectiei fiscale de catre birourile notariale si de catre contribuabil.

Avand in vedere aspectele prezentate, intrucat, in speta, organul fiscal a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de

inspectia fiscala nr. x/18.07.2013, prin care a stabilit obligatii fiscale in data de 18.07.2013, aceasta fiind comunicata contestatarei in data de 25.07.2013, rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adaugata pentru 2006 si 2007, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de TVA de catre inspectia fiscala incepand cu data de 01.04.2006, pe baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/26.06.2010, nu era prescris la data comunicarii deciziei de impunere contestate, cursul prescriptiei fiind suspendat pe perioada scursa intre data inceperii inspectiei fiscale, respectiv 14.12.2011 si data emiterii deciziilor de impunere, respectiv 18.07.2013, astfel incat invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea pe perioada prescrisa este neintemeiata, contestatia contribuabilului X fiind neintemeiata cu privire la acest aspect.

**3.2. Referitor la suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada aprilie 2006 - aprilie 2007 constând în vânzari de terenuri si constructii, asocierea reprezentata de persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.**

**În fapt,** conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013, in perioada 2006 - 2009, persoana fizica X a realizat impreuna cu S un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri si constructii din patrimoniul personal, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

\* in anul 2006 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri intravilane, conform contractelor autentificate sub nr. x/15.02.2006 si sub nr. x/06.04.2007, in valoare totala de s lei.

Din contractul autentificat sub nr. x/06.04.2007 rezulta ca, 60% din teren este scos din circuitul agricol.

\* in anul 2007 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri intravilane si extravilane, din care: un teren intravilan scos din circuitul agricol, un teren arabil intravilan, terenuri arabile extravilane si terenuri extravilane, un imobil, in valoare totala de s lei.

Din contractul autentificat sub nr. x/03.04.2006 rezulta ca, 60% din teren este scos din circuitul agricol.

\* in anul 2008 a realizat un numar de x tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri intravilane arabile, terenuri extravilane si terenuri arabile extravilane, in valoare totala de s lei.

\* in anul 2009 a realizat x tranzactie cu un apartament, in valoare de s lei, aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Pentru un numar de x contracte de vanzare-cumparare cu terenuri si constructii incheiate in perioada 2007-2009, nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea

indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

In luna februarie 2006, cifra de afaceri realizata de X si S, in suma de s lei a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prin incheierea contractului nr. x/15.02.2006 reprezentand vanzare teren intravilan liber de constructii, motiv pentru care urma sa devina persoana impozabila platitoare de TVA incepand cu data de 01.04.2006, contribuabilul avand obligatia inregistrarii ca platitor de TVA pana la data de 10.03.2006.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal 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 **01.04.2006**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA fiind 10.03.2006.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/26.06.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFPJ Ilfov 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 nedecarate organelor fiscale nr. x/18.07.2013, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarului, urmatoarele obligatii de plata:

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

TVA in suma de y1 lei a fost calculata asupra tranzactiilor efectuate prin contractele nr. x/03.04.2006 si nr. x/06.04.2007, astfel:

- prin contractul de vanzare-cumparare nr. x/03.04.2006 a fost vandut dreptul de proprietate asupra terenului in suprafata totala de x mp, constituit din doua loturi: x mp, din care suprafata de 60% este scoasa definitiv din circuitul agricol si x mp, care asigura accesul la drumul public, vanzatori fiind WM-B si sotii X si S, in cote egale, cate 50%.

Pretul vanzarii este de x euro, din care suma de x euro revine sotilor X si S, respectiv echivalentul a s lei.

Baza impozabila a TVA - s lei x 19% = y11 lei;

- prin contractul de vanzare-cumparare nr. x/06.04.2007 a fost vandut dreptul de proprietate asupra terenului in suprafata totala de x mp, constituit din doua loturi: x mp, din care suprafata de 60% este scoasa definitiv din circuitul agricol si x mp, care asigura accesul la drumul public, vanzatori fiind X si S.

Pretul vanzarii este de s euro, echivalentul a s lei.

Baza impozabila a TVA - s lei x 19% = y12 lei.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care **îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii**:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”

Începând cu 01.01.2007, prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, citate mai sus.

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.

Neîndeplinirea 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 pe perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(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.2 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:

"2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale",

iar începând cu data de 01.01.2007, prin Normele metodologice s-a precizat:

"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 si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

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.125<sup>1</sup> 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, institutia publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică; (...).

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

21. **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 declare potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006-31.12.2006: **„începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă**. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca platitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a platitorilor de impozite și taxe."

Potrivit alin. (1) și alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„(1) **Sunt scutite de taxă 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 platitor 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 platitor 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 platitor 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 platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă**, conform procedurii prevăzute prin norme. "

Potrivit pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

„56. (1) **Regimul special de scutire** prevede o scutire **de taxa pe valoarea adaugata** care **opereaza asupra întregii activitati a persoanei impozabile**, indiferent ca operatiunile desfasurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.[...]”

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si 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 200.000 lei, 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 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, 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. 56 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**"(4) În cazul persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

a) în situatia în care **abaterea de la prevederile legale se constata înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va 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**. Pe perioada cuprinsa între data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data înregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, însa **are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate în aceasta perioada.[...]**

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, înainte de înregistrare, 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 constatarii abaterii**.

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse 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:

*„(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 reduse.”*

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

*“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.

Prin urmare se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila;

- 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 contestatorul 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/26.06.2013 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in perioada 2006-2009, persoana fizica X a realizat impreuna cu S un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzari de terenuri si constructii din patrimoniul personal, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza;

\* in anul 2006 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri intravilane, in valoare totala de s lei;

\* in anul 2007 a realizat un numar de x tranzactii cu terenuri intravilane si extravilane si un imobil, in valoare totala de s lei;

\* in anul 2008 a realizat un numar de x tranzactii reprezentand vanzari cu terenuri intravilane arabile, terenuri extravilane si terenuri arabile extravilane, in valoare totala de s lei;

\* in anul 2009 a realizat x tranzactie cu un apartament, in valoare de s lei,

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in perioada 2006-2009 in suma totala s euro, reprezentand echivalentul a s lei, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data **10.03.2006**.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA datorata pentru operatiunile impozabile efectuate prin contractul autentificat sub nr. x/06.04.2007 reprezentand teren, din care 60% este scos definitiv din circuitul agricol, respectiv pentru cota de 50% ce revine sotilor X si S din vanzarea terenului si prin contractul autentificat sub nr. x/03.04.2006 reprezentand teren, din care 60% este scos definitiv din circuitul agricol.

Pentru tranzactiile efectuate cu terenuri si constructii (x contracte de vanzare-cumparare) incheiate in perioada 2007-2009, nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

Se retine ca operatiunile realizate de asocierea reprezentata 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 2006.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.03.2006), respectiv data la care a devenit platitor (01.04.2006) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare incepand cu anul 2006, 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 2006-2009 de catre asocierea reoprezentata de persoana fizica X, respectiv tranzactionarea a x 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.

Intentia contestatorului de a desfasura activitate economica si cu caracter de continuitate este evidenta, avand in vedere ritmicitatea incheierii tranzactiilor pe toata perioada supusa verificarii.

Pe cale de consecinta, 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.

In concluzie, pentru aceste tranzactii imobiliare persoana fizica avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila* X, in intreaga perioada verificata **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica pentru anul 2006, intrucat numai incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Se retine ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, aceasta obligatie nu a fost indeplinita de catre contribuabili.

Ca urmare nu pot fi retinute argumentele contestatarului ca „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesiva a mai multor bunuri imobile, constand in terenuri si constructii în decursul perioadei verificate în scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

In acelasi sens s-a pronuntat directia de specialitate din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind spete similare.

Or, asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilul a realizat, in perioada 2006-2009, un numar de x tranzactii constand in vanzari de terenuri si constructii, efectuate in mod succesiv, intrucat fiecare tranzactie a facut obiectul cate unui contract de vanzare-cumparare distinct.

Prin urmare, contribuabilul a realizat in perioada analizata mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de imobile (terenuri, constructii), fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, **contrar sustinerilor acestuia**, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoana impozabila, asocierea reprezentata de X avea obligatia potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 „**sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.”

Intrucat, inspectia fiscala a constatat ca persoana fizica nu s-a înregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata „**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**”, respectiv începând cu data de 10.03.2006 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 01.04.2006, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor, tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit

In consecinta, avand in vedere ca persoana fizica are calitate de persoana impozabila din data de **01.04.2006**, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, rezulta ca operatiunile efectuate de catre acesta 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 depasiri plafonului de scutire de 2 miliarde lei (rol) (200.000 lei) (ron).

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 2006-2009 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de x terenuri si constructii (x in anul 2006, x in anul 2007, x in anul 2008, x in anul 2009), 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 explicitizeze 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 efectuării 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 2006 - 2009, contribuabilul a incheiat un numar de **x 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 aplicarii completarii adusa art.127 din Codul fiscal introdusa prin OUG nr.109/2009 din anul 2010, activitatea supusa TVA in sensul caracterului de continuitate fiind reglementata inca de la introducerea acestei taxe, in conditiile in care si legislatia dinainte de 2010 contine prevederi similare vizand calitatea de persoana impozabila, conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca o operatiune spre a fi considerata operatiune impozabila, singura deosebire fiind faptul ca dupa 01.01.2007 vanzarile de terenuri sunt scutite, exceptie facand numai terenurile construibile.

C. Referitor la invocarea stabilirii eronate a obligatiilor fiscale numai pe numele domnului X, se retine ca in conformitate cu pct.6 din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal: "In cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie",

in speta X ca reprezentant al asocierii pentru bunurile detinute in coproprietate cu S, in conditiile in care la solicitarea inspectiei fiscale contestatarul nu a fost desemnat unul dintre soti pentru stabilirea obligatiei de plata stabilita prin decizia de impunere.

D. Referitor la observatia privind neaplicarea scutirii de TVA cu bunuri imobile din contractul nr.x/03.04.2006 se retine ca, in ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, asa cum s-a aratat anterior, pana la data de 01.01.2007 nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Prin urmare, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de terenuri realizate in perioada 2006 - 2007 de persoana fizica X sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aceasta avand obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece *persoana impozabila X*, ca de altfel in intreaga perioada 2006-2009, nu a avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia de terenuri, **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale în materie 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 rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de terenuri scoase definitiv din circuitul agricol în 2006 si 2007, motiv pentru care pentru se va respinge ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere nr. x/18.07.2013.

**3.3 Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. x/18.07.2013 accesorii de plata in suma de y2 lei, in conditiile in care la punctul 3.2. 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 nedeclarate organelor fiscale nr. x/18.07.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFPJ Ilfov a stabilit in sarcina contribuabilului majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de y2 lei, calculate pentru perioada 26.07.2006-20.06.2013.

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

Codul de procedura fiscala, valabil in anul 2006:

"**Art.115** - (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.115** (1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.>>

"**Art.116** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

"**Art.121** - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei acestora pâna la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

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."**

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificat prin OUG nr.39/2010:

**"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.

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6)."

**"Art. 120** - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

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

(3) În situația în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

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

**"Art. 120'** - (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.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

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 intarziere 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 incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.07.2013 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatorului de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor, singura mentiune fiind stabilirea gresita a acestora se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de y2 lei, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7 alin.(1), art. 125<sup>1</sup> pct.18-21, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.2<sup>1</sup> si 2, art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1), alin.(3) si alin.(6), art.153 alin.(1), alin.(6) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.3 alin.(1), pct.6, pct.56 alin.(2) si pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.23, art.91, art.92, art.98, art.104, art.115, art.116 si art.121 din Codul de procedura fiscala, valabil in anul 2006, art.119, art.120, art. 120<sup>1</sup> si art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, valabila incepand cu data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, art.4, art.5 si art.6 din Ordinul presedintelui ANAF nr.14/2010:

## DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.07.2013 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP a judetului Ilfov prin care s-au stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei si majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente in suma totala de y2 lei.

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

