

DECIZIA nr. 379 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **x**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/28.03.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/28.03.2017, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, CNP **x**, cu domiciliul in orasul **x**, judetul Ilfov.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x/20.03.2017, il constituie decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/13.02.2017, comunicata prin posta la data de 15.02.2017, prin care organele fiscale au stabilit obligatii fiscale in suma totala de **x** lei reprezentand:

- **x** -TVA suplimentara de plata;
- **x** lei – dobanzi/majorari de intarziere;
- **x** lei – penalitati de intarziere.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulată, persoana fizică **x** solicită admiterea acesteia, anularea în totalitate a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/13.02.2017, în consecință, dispunerea exonerării de la plata obligatiilor fiscale în sumă totală de **x** lei, pentru următoarele motive:

La intocmirea raportului de inspectie fiscala nu au fost respectate prevederile art.43 alin. (2) lit.h), art.102 alin.(1), alin.(2),alin.(3) lit.b), alin.(6) si alin. (7) din Codul de procedura fiscala in ceea ce priveste comunicarea avizului de inspectie fiscala si data inceperii inspectiei fiscale.

Contestatarul considera ca tranzactiile pe care le-a efectuat se incadreaza in prevederile art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, arata ca nu a primit avizul de incepere a inspectiei fiscale in conformitate cu prevederile art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003.

Organul de inspectie fiscala consemneaza in RIF ca acesta a fost instiintat de reluarea verificarii dar nu a fost anuntat de inceperea verificarii in anul 2013.

Referitor la solicitarea de anulare a deciziei atacate, contestatarul arata ca nu respectat prevederile art.46 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 intrucat nu a fost trecut numele exact al persoanelor imputernicite ale organului fiscal, respectiv **x** in loc de **x**, iar actul nu poarta stampila organului fiscal emitent.

Raportul de inspectie fiscala nu mentioneaza categoria de folosinta pentru tranzactiile efectuate, respectiv de terenuri intravilane arabile cum se precizeaza in contractele de vanzare-cumparare.

Potrivit art.141 alin.(2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 si normelor metodologice de aplicare se mentioneaza ca terenurile sunt scutite cu exceptia acelor care sunt terenuri construibile, astfel incat la data vanzarii terenurilor intravilane arabile, un teren construibil trebuia scos din circuitul agricol si inclus in planul de urbanism al localitatii drept teren construibil, ori in speta din documentele anexate reiese ca au fost utilizate in scop agricol de familia sa.

În cadrul discuției finale din 16.12.2013 a solicitat luarea în considerare a cheltuielilor pentru încheierea contractului de vânzare-cumpărare care includ TVA.

Contestatarul arată că nu i s-a acordat în conformitate cu prevederile legale deducerea TVA la calculul TVA de plată.

Fată de cele invocate, contestatarul solicită anularea actului administrativ fiscal contestat și exonerarea de la plată a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov – Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au efectuat o inspecție fiscală la persoana fizică x, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.x/06.02.2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/13.02.2017, constatându-se următoarele:

Procesul verbal nr. x/20.12.2013 și Avizul de inspecție fiscală nr.x/23.12.2013 au fost transmise la domiciliul contestatarului prin poșta cu confirmarea de primire x/31.12.2013.

Inspecția fiscală efectuată la persoana fizică x a cuprins perioada 01.01.2008-31.12.2012 și a fost efectuată în baza Avizului de inspecție fiscală nr.x/23.12.2013.

Acțiunea de inspecție fiscală a avut următoarele obiective:

- verificarea documentelor care atestă realizarea de venituri din operațiuni impozabile din punct de vedere TVA;
- stabilirea datei la care a fost depășit plafonul de TVA;
- identificarea operațiilor impozabile efectuate după data la care trebuia să se înregistreze ca platitor de TVA;
- modul de derulare a operațiilor impozabile efectuate în perioada verificată, pentru stabilirea tratamentului fiscal;
- stabilirea obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente.

Organele de inspecție fiscală, în urma analizării informațiilor existente în baza de date furnizate de declarația „208 privind impozitul pe transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, a documentelor transmise de către notarii publici au constatat că în perioada 01.01.2008-31.12.2012 persoana fizică x a realizat împreună cu soția sa x operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute în coproprietate, provenite din activitate economică, respectiv vânzarea de imobile (terenuri) în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, care intră în sfera de aplicare a TVA, conform prevederilor art.126 alin.(1) lit. a) – d) și art. 127 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prima tranzacție efectuată de soții x și x a fost în data de 31.01.2008 prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare nr. x, și a avut ca obiect vânzarea unui teren intravilan cu o valoare a tranzacției de x lei (echivalentul a x euro).

Valoarea de piață a terenurilor tranzacționate în perioada 2008-2010, stabilită pe baza declarației părților în contractul de vânzare-cumpărare a fost în suma de x lei realizată din înstrăinarea următoarelor terenuri:

- în anul 2008- 5 tranzacții, din care 4 tranzacții cu terenuri intravilane și o tranzacție cu teren cu construcție; - în anul 2009- o tranzacție cu un teren extravilan;
- în anul 2010 – 11 tranzacții, din care 8 tranzacții cu terenuri intravilane și 3 tranzacții cu terenuri intravilane arabile.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, în vederea stabilirii calității de persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, persoana fizică x trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau 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)”.

Totodată, organele de inspectie fiscală au constatat că livrarea bunurilor imobile a rezultat din activități economice conform prevederilor punctului 3, alin. (1) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare valabile de la data de 01.01.2007 „În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau 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.”

Organele de inspectie fiscală au constatat astfel că operațiunile realizate de persoana fizică **x** îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin (1) lit. a) – d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind operațiuni ce intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, persoana fizică **x** dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă la data de **01.03.2008**, respectiv la data la care începe activitatea economică de vânzare a bunurilor imobile din patrimoniul familiei, care nu au fost utilizate în scopuri personale.

În urma verificării, organele de inspectie fiscală au constatat că persoana fizică **x** nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal de taxare, potrivit art.153 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, nu a întocmit și nu a depus Decontul de taxă pe valoare adăugată prevăzut la art.156², alin.(1) din aceeași lege.

Urmare a inspecției fiscale efectuate la persoana fizică **x**, prin Decizia de impunere nr.x/13.02.2017, emisă în baza RIF nr.x/06.02.2017, organele de inspectie fiscală din cadrul AJFP Ilfov au stabilit obligații fiscale în cuantum de **x** lei reprezentând:

- **x** -TVA suplimentară de plată;
- **x** lei – dobanzi/majorări de întârziere;
- **x** lei – penalități de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspectie fiscală, se rețin următoarele:

3.1. Aspecte procedurale:

a.1) În ceea ce privește solicitarea contestatarului de anulare a deciziei de impunere atacată și a raportului de inspectie fiscală motivând că la întocmirea RIF nu a fost anunțat cu privire la începerea verificării și nu i s-a comunicat avizul de inspectie fiscală nefiind respectate prevederile legale privind comunicarea avizului de inspectie fiscală se rețin următoarele:

Procesul verbal nr.x/20.12.2013 și Avizul de inspectie fiscală nr. x/23.12.2013 i-au fost comunicate contestatarului prin posta cu confirmare de primire nr.x/31.12.2013, iar în avizul de inspectie a fost înscrisă din eroare alta persoană.

Inspectia fiscală parțială a început la data de 24.12.2013, conform Avizului de inspectie fiscală nr. x/23.12.2013 și s-a desfășurat în perioada 24.12.2013-23.01.2014 și 15.11.2016 - 06.02.2017 la sediul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov.

Comunicarea suspendării verificării începând cu data de 23.01.2014 s-a efectuat prin adresa nr.x/28.01.2014 comunicată prin poșta la data de 03.02.2014.

Reluarea inspecției fiscale s-a efectuat în data de 15.11.2016 și i-a fost comunicată contestatarului prin adresa nr.x/14.11.2016 transmisă prin poșta cu confirmarea de primire nr.x/21.11.2016.

De asemenea, prin adresa nr.x/01.07.2015 comunicată contestatarului prin poșta cu confirmare de primire în data de 03.07.2015, organele de inspecție fiscală i-au transmis o invitație prin care au solicitat depunerea de documente, dar acesta nu a dat curs solicitării.

Spetei îi sunt aplicabile prevederile art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipulează următoarele:

Art. 49. - Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.)

Din textele legale antecitate rezulta că legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, pentru a fi lovit de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Nu poate fi reținută pretenția contestatarului x potrivit căreia nu a primit avizul de inspecție fiscală întrucât chiar prin contestația formulată precizează că a primit avizul care a fost emis pe numele altei persoane.

Se reține pe de o parte că organele de inspecție fiscală, înainte de emiterea actelor administrative fiscale contestate au efectuat toate demersurile procedurale legale, transmitând avizul de inspecție fiscală și invitație în vederea clarificării din punct de vedere fiscal al tranzacțiilor imobiliare efectuate, fără ca persoana fizică să dea curs acestora, iar pe de altă parte contribuabilul nu dovedește vreo vătămare referitor la modul de comunicare a actului administrativ-fiscal atacat.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constată că argumentele contribuabilului privind nerespectarea prevederilor procedurale privind întocmirea deciziei de impunere atacată și a raportului de inspecție fiscală sunt neîntemeiate.

a.2) In ceea ce priveste solicitarea de anulare a deciziei atacate pentru nerespectarea prevederilor art.46 alin.(2) din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, sunt aplicabile prevederile art. 46 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015 care stipulează următoarele:

„Art. 46 - Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).

(...)”

Se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează : ” [...] lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, [...] atrage nulitatea acestuia „.

Fata de prevederile legale expuse mai sus, se retine ca in cazul in care actul administrativ fiscal este emis prin intermediul mijloacelor informatice, **acesta este valabil fara semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, si fara stampila organului emitent.**

Analizand decizia de impunere atacata, **fata de elementele care atrag nulitatea acesteia**, reiese ca nu lipseste nici unul din elementele actului administrativ fiscal enumerat la art.46 care sa conduca la nulitatea acestuia.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei observatia contestatarului cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal atacat in lipsa stampilei organului fiscal, intrucat nulitatea opereaza numai in cazul lipsei anumitor informatii prestabilite de lege, astfel incat rezulta ca Decizia de impunere nr.x/13.02.2017 îndeplineste cerințele legale aplicabile actelor administrativ fiscale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele contribuabilului cu privire la acest capat de cerere nu sunt de natura sa conduca la nulitatea deciziei de impunere atacata, cauzele de nulitate fiind expres si limitativ prevazute la art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.2. Referitor la obligatiile de plată în sumă de x lei reprezentând TVA suplimentara de plata

Cauza supusa solutionarii este dacă pentru tranzactiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2008 – 31.12.2010, persoana fizică x datorează TVA, în conditiile în care a desfășurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoare adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în perioada 01.01.2008 – 31.12.2010 persoana fizică x a realizat operatiuni economice de exploatare a bunurilor corporale detinute în coproprietate, provenite din activitate economică, respectiv achizitionarea si vânzarea de imobile (terenuri) în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, care intră în sfera de aplicare a TVA conform prevederilor art.126 alin.(1) lit. a) – d) si art. 127 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscală au constatat că persoana fizică x a vândut din patrimoniul personal un număr de 17 imobile (terenuri intravilane) a căror valoare este de x lei, nefiind livrări ocazionale, cu sume care la data vânzării sunt superioare plafonului anual de scutire TVA, prevăzut pentru întreprinderile mici.

Organele de inspectie fiscală au stabilit taxa pe valoare adăugata colectată datorată, nedeclarată si nevirată în cuantum de x lei (calculata cu cotele de 19% si 24% , conform procedeeului sutei marite), aferentă sumei de x lei.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă începând anul 2008:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în conditiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă asa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus mentionat, sunt conditionate de cerinta cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură conditie aceasta determină neîncadrarea operatiunilor în categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operatiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din conditiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, asa cum reglementează însusi legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu anul 2008:

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, notiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu anul 2008, are următoarea semnificație:

“18. persoană impozabilă are înțelesul art.127 alin.(1) si reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum si orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în care *„desfășoară, de o manieră independentă si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”*

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

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.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările si completările ulterioare.

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale si necorporale, în concordantă 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 operatiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei si pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, exceptie făcând situatiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situatie, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare începând în perioada 01.01.2008 – 31.12.2010 prevede:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin.(2) lit.b), si realizează sau intentionează să realizeze o activitate economică ce implică operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

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

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin.(1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfișurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art.141 alin.(2) lit.a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art.125¹ alin.(1) pct.3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art.143 alin.(2) lit.b).”

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ :

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prevederile art.152 alin.(1) și alin.(2) și alin.(6) mai sus menționate au fost preluate în mod similar și în perioadele următoare.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de TVA în regim normal.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspectie fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, după înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, 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.**

Potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 01.01.2008- 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 datorat-o 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.”

iar începând cu data de 01.01.2010, punctul mai sus menționat stipulează:

“(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, 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 de control 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 înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede **scutirea de TVA** pentru următoarele operațiuni:

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

În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, **pe care se pot executa construcții**, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

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

4. o constructie nouă cuprinde si orice constructie transformată astfel încât structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.[...]"

Potrivit pct. 37 alin. (6) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008, „în aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, **calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism**”.

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

„Art.140.-(1) Cota standard este de 19% si se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Incepand cu 01.07.2010, art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare a fost modificat prin punctul 44. din Ordonanță de urgență nr. 58/2010 astfel:

“Art. 140. - (1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine că:

Potrivit prevederilor punctului 3(6) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. 44/2004, cu modificările aduse prin H.G. 1620/2009, în cazul în care bunurile imobile sunt detinute în coproprietate în cadrul familiei, dacă există obligatia înregistrării în scopuri de TVA pentru vânzarea acestor bunuri, unul dintre sotii va fi desemnat să îndeplinească această obligatie.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspectie fiscală, precum si prevederile legale aplicabile în materie, citate mai sus, faptul că operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând, totodată, dispozitiile pct.66 alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, care stipulează:

„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intentionează să efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri si/sau să facă investitii pregătitoare necesare initierii unei activități economice.”

si analizând operatiunile efectuate în perioada 2008-2010 de către persoana fizică x, a nu mai puțin de **17 proprietăți imobiliare** din patrimoniul personal, detinute în coproprietate cu sotia sa, x, rezultă că aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice si a devenit persoană impozabilă din perspectiva TVA, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Din analiza certificatelor de urbanism prezentate, respectiv nr.26/02.02.2010 pentru un imobil teren situat in jud. Ilfov, x si nr. x/02.02.2010 jud. Ilfov, x rezulta ca folosinta actuala a terenurilor este arabil si se aflau in intravilanul localitatii, iar " folosinta propusa, adica destinatia este de construibil".

Simplul fapt ca terenul figura in evidentele cadastrale drept teren agricol intravilan nu indica faptul ca terenul nu era construibil deoarece regimul economic al acestora fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, operatiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecinta a stabilirii regimului construibil atribuit terenului si nu o preconditionie pentru stabilirea unui asemenea regim.

Motivatia contestatarului vizand faptul ca terenurile instrainate nu erau construibile sunt lipsite de relevanta, in conditiile in care Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții republicata, cu modificarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005, prevede urmatoarele:

Legea nr. 50/1991

"Art. 23. - (1) *Intravilanul localitatilor se stabileste prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.*

(2) *Ulterior aprobarii Planului General de Urbanism - PUG - pot fi introduse in intravilanul localitatilor si unele terenuri din extravilan, numai in conditii temeinic fundamentate pe baza de planuri urbanistice zonale - PUZ -, aprobate potrivit legii.*

(3) **Terenurile destinate construirii** se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii".

"Anexa nr. 2 - Definirea unor termeni de specialitate utilizati in cuprinsul legii

• **Intravilanul localitatii**

*Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde **ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, inauntrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii**.*

Norme metodologice aprobate prin O.M.T.C.T. nr. 1.430/2005

"**Art. 57. - Terenuri pentru constructii**

(1) *Prin imobil, in conformitate cu prevederile Legii, se intelege teren si/sau constructii.*

(2) **Terenurile pentru constructii sunt cuprinse in intravilanul localitatilor si, in functie de destinatie si utilizare, pot fi:**

a) *terenuri ocupate - terenurile cu constructii de orice fel (supraterane ori subterane), clasificate potrivit legii, inclusiv amenajarile aferente;*

b) **terenuri libere - terenurile fara constructii, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajarile aferente;**

c) **terenuri aparent libere - terenurile fara cladiri, asigurand functiuni urbane de interes public stabilite si executate in baza prevederilor documentatiilor urbanistice legal aprobate (spatiile verzi si de protectie, locuri de joaca pentru copii, trasee ale retelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protectie aferente -, rezerve pentru largirea ori modernizarea cailor de comunicatie etc.)".**

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit faptul ca la calculul cifrei de afaceri se au in vedere toate tranzactiile cu terenuri, fie ca sunt construibile sau neconstruibile.

Astfel, avand in vedere prevederile legale menționate, faptul ca domnul x nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea inregistrarii in scopuri de TVA, respectiv momentul de la care avea obligatia de a colecta si achita la bugetul statului a TVA pentru aceste opertatiuni nu il exonereaza de la plata TVA stabilita de organul fiscal. Tinand

seama de activitatea desfasurata se reține ca acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de terenuri, iar pe perioada 01.01.2008-31.12.2010 nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si depus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

De asemenea, desi prin dispozitiile OUG nr.109/2009 au fost reformulate o serie de texte care reglementeaza operatiunile scutite cu/fara drept de deducere nu au fost aduse modificari in ceea ce priveste regimul aplicabil. Astfel, potrivit art. 141 alin 2 lit f , constituie operatiuni scutite fara drept de deducere: livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile.

Referitor la invocarea de catre contestatar a neacceptarii de catre organul fiscal a deducerii TVA aferenta cheltuielilor pentru incheierea contractelor de vanzare-cumparare, se retine din dosarul cauzei ca prin declaratia data de contribuabil in data de 23.11.2016 acesta s-a obligat sa depuna documente justificative in termen de 4-5 zile, dar pana la data incheierii RIF nu au fost prezentate organului fiscal. Desi in conformitate cu prevederile art.276 alin.(4) din nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările si completările ulterioare, contestatarul avea posibilitatea sa depuna in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale, acesta nu a depus niciun document in sustinere.

În concluzie, se va face aplicatiunea prevederilor art.279, alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VII din Legea nr. 2017/2015 privind Codul de Procedură Fiscală si **se va respinge ca neîntemeiată** contestatia formulată de persoana fizică **x** împotriva Deciziei de impunere nr.x/13.02.2017 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr.x/06.02.2017 de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov, pentru **TVA suplimentara de plata în sumă de x lei**.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca sunt datorate accesoriile calculate si stabilite de organele de inspectie fiscala aferente debitelor stabilite suplimentar in conditiile in care nu se contesta modul de calcul al accesoriilor, ci doar debitele ce genereaza calculul acestora.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/13.02.2017, organele de inspectie fiscala au calculat pe perioada 26.06.2008-25.01.2017 accesorii in suma totala de x lei aferente TVA stabilita suplimentar pentru perioada 2008-2010, conform art 119 si 120 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata si art.174 alin.(1), alin.(2) si alin.(5) din Legea nr.207/2015.

Pentru TVA colectată suplimentar, aferentă anilor 2008-2010, în sumă de x lei, conform O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicată cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120 și art.174 din Legea nr.207/2015, echipa de inspectie fiscala a calculat majorări/ dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități în sumă de x lei, de la data scadentă și până la data de 25.01.2017.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"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",

iar potrivit prevederilor art.174 din Legea nr.207/2015 :

"Art.174 -(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia, inclusiv.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia, inclusiv."

Fata de prevederile legale invocate si avand in vedere ca la pct.3.2. din decizia atacata a fost respinsa ca neintemeiata contestatia si având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestatia ca neîntemeiată si pentru accesoriile în sumă totală de x lei, reprezentând majorări, dobânzi de intarziere in suma de x lei si penalități de întârziere aferente TVA in suma de x lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.268, art.269, art.277 alin.(1) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare si pct.11.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de domnul x împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.x/13.02.2017, emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov in baza raportului x lei reprezentand TVA si accesorii aferente.

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