

**Decizia nr. 288/2012**  
privind solutionarea contestatiei formulata de domnul **X**,  
inregistrata la DGFP-MB sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AFP Sector 6, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de domnul **X**, cu domiciliul in x si domiciliu procesual ales pentru comunicarea actelor de procedura la sediul imputernicitului, x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 6 sub nr. x, 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, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X intocmit de AFP Sector 6.

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, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:**

1. Finalizarea inspectiei trebuia sa aiba loc cel mai tarziu la data de 08.05.2011, motiv pentru care orice act efectuat ulterior acestei date este lovit de nulitate.

2. Nulitatea deciziei contestata se impune si din punct de vedere al modului eronat in care a fost tratat contractul de asociere in participatiune.

Considerandu-se ca reprezentant al asocierii domnul X, in mod nelegal, raportul de inspectie fiscala a fost realizat numai cu privire la aceasta persoana, in conditiile in care acesta detine cota de 50% din terenuri, iar doamna X 50%.

Conform sustinerilor inspectorilor fiscali, referirea cu privire la asocierea in participatiune are la baza Ordinul nr. 1415/2009, ale carui dispozitii produc efecte juridice de la data intrarii in vigoare, si nu retroactiv, pentru fapte anterioare anului 2009.

3. Pentru stabilirea regimului economic, respectiv terenuri construibile sau terenuri cu alta destinatie, au fost avute in vedere doar instrainarile ulterioare datei de 01.01.2007.

Vanzarile din anul 2006 au fost incluse in categoria veniturilor cu caracter de continuitate, desi art. 127 din Codul fiscal in vigoare in anul 2006 nu continea aceasta sintagma, « continuitate ».

4. In cazul vanzarii de terenuri este posibila doar o asimilare cu o livrare, in sensul art. 128 alin. 1 din Codul fiscal, adica un transfer al dreptului de proprietate catre tertul comparator.

In speta nu sunt aplicabile dispozitiile art. 127 alin. 2, intrucat venituri cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora.

Ipoteza organelor de inspectie fiscala privind caracterul de continuitate incalca art. 13 din Codul de procedura fiscala, incalcandu-se Deciziile Curtii Europene care subliniaza in speta Van Tiem faptul ca, concesiunea unui bun inseamna exploatarea bunului si nicidecum vanzarea.

Vanzarea de imobile din patrimoniul personal este un act de natura civila, nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii (art. 127 alin. 2).

Caracterul de continuitate nu trebuie asimilat din definirea caracterului de ocazional. Pentru persoanele fizice stabilite in Romania exista dispozitiile normei de la pct. 3 (1) - art. 127 (3), potrivit carora transferul bunurilor si serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii.

Norma 68 adaugata la lege si este parte a unui articol care nu are nimic de-a face cu tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal.

HG nr. 1840/2004 adauga la norma metodologica 3 (1).

Din coroborarea art. 126 alin. 1 si art. 127 din Codul fiscal, transferul proprietatii imobiliare efectuat de persoane fizice in perioada de referinta nu a reprezentat o activitate impozabila din punct de vedere al TVA ; in acest sens contribuabilul subliniaza ca :

- calitatea de comerciant se dobandeste prin obtinerea autorizatiilor prevazute de lege in vederea exercitarii activitatii de comert , ceea ce nu este cazul contribuabilului;

- este taxabila orice operatiune realizata de comercianti, cu exceptiile prevazute de lege, ca fapta subiectiva de comert ;

- caracterul de continuitate se refera la alte operatiuni decat vanzarea-cumpararea de bunuri imobile.

5. ANAF nu are dreptul de a controla persoanele fizice din perspectiva TVA in masura in care acestea nu sunt inregistrate fiscal pentru perioada pentru care este pretinsa taxa.

6. Art. 127 alin 1 nu se refera la tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal care sunt guvernate de art. 77<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Obligatia de plata a impozitului de 3% in cazul vanzarilor de imobile din patrimoniul personal nu poate coexista cu obligatia de colectare si plata a TVA.

In ipoteza admiterii caracterului comercial al instrainarii de terenuri este necesara reincadrarea vanzarilor efectuate de contribuabil ca act juridic civil in activitati economice, deci acte juridice comerciale.

De asemenea, in conditiile in care considera ca tranzactiile efectuate sunt economice, ANAF nu a reincadrat nicio tranzactie efectuata de contribuabil si nu a emis nicio decizie de impunere care sa fie premisa unei baze de impunere care trebuie sa genereze control fiscal.

7. Detinerea doar a unei cote de ½ din imobilele instrainate terenurilor conduce la modificarea valorilor operatiunilor taxabile, deci implicit a plafonului prevazut de regimul special de scutire de la art. 152 alin. 1 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste baza impozabila calculata la nivelul anului 2006, pe langa cele 55 de tranzactii cu terenuri, inspectorii fiscali au retinut eronat si un numar de 4 antecontracte vanzare-cumparare.

Nici in raportul de inspectie fiscala, nici in decizia de impunere nu exista precizari privind modul de calcul al cotei de 19% privind TVA calculat la fiecare

tranzactie in parte. De asemenea, nu s-a avut in vedere faptul ca doar o parte din intreaga suprafata a terenurilor reprezinta teren constructibil. Nu trebuie confundata notiunea de teren constructibil cu notiunea de scoatere din circuitul agricol; in acest sens invoca adresa nr. x a comunei X si o serie de documente eliberate de autoritatile din X.

Potrivit adeverintei nr. x eliberata de comuna X, regimul economic – arabil al acestor terenuri, pe suprafata carora nu se pot efectua constructii.

8. TVA este eronat aplicata la valoarea de vanzare, in loc de valoarea de cumparare initiala a terenului. Mai mult TVA ar trebui sa fie datorata de cumparator si nu de vanzator, in conditiile in care in RIF se mentioneaza ca neinregistrarea in scopuri de TVA nu ii confera dreptul de deducere a TVA.

9. Anularea majorarilor si penalitatilor de intarziere reprezinta un alt motiv de anulare a deciziei de impunere contestata.

10. Contribuabilul invoca lipsa rolului activ al ANAF si face referire la o serie de puncte de vedere exprimate de ANAF, considerand ca incalca principiul opozabilitatii doctrinei administrative si principiul opozabilitatii situatiilor de fapt referitoare la legea fiscala care isi gasesc indirect reflectarea si in Codul fiscal roman, art. 3 (1) lit b.

Inainte de 01.01.2008 nu exista pentru persoanele fizice baza legala de a se inregistra ca platitori de TVA. Mai mult, veniturile din aceasta taxa nu se regasesc in bugetele de stat aferente perioadei 2002 – 2009.

Declaratiile publice facute de reprezentantii ANAF si MFP, in sensul netaxarii operatiunilor de vanzari de imobile au valoare juridica si atrag raspunderea institutiei in solidar cu a persoanei care prin declaratii incorecte a cauzat prejudicii subiectilor de drept.

11. Contribuabilul invoca incalcare a principiilor generale de drept: principiul securitatii juridice si principiul increderii legitime, precum si faptul ca directiva europeana a TVA nu a fost transpusa corect sau nu a fost transpusa deloc.

In concluzie, contribuabilul solicita contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 6 a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatarile organului fiscal, sustinerile contribuabililor, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Perioada verificata este 01.01.2006 - 31.12.2010.

### **3.1.Referitor la nulitatea deciziei de impunere contestata, pe motiv ca s-a depasit durata inspectiei fiscale :**

***Cauza supusa solutionarii este daca durata legala a inspectiei fiscale a fost depasita, in conditiile in care pe de-o parte contribuabilul nu a dat curs solicitarilor repetate ale organelor de control privind depunerea de documente, iar pe de alta parte inspectia fiscala a fost suspendata potrivit***

**dispozitiilor legale in vederea verificarii realitatii tranzactiilor efectuate de contribuabil.**

**In fapt**, prin contestatia formulata contribuabilul a invocat nulitatea deciziei de impunere pe motiv ca a fost depasita durata legala de desfasurare a inspectiei fiscale.

**In drept**, conform dispozitiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

« **Art. 104 (1)** Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilită de organele de inspectie fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspectiei, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

**(...) (3) Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).**

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

**(5)** Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I."

Referitor la durata inspectiei fiscale, potrivit mentiunilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

- prin Avizul de inspectie fiscala nr. x, comunicat sub semnatura la data de 19.04.2010, doamnelor X si doamna X au fost instiintati privind inceperea inspectiei fiscale cu data de 10.05.2010 ;

- prin cererea inregistrata la AFP sector 6, contribuabilul a solicitat amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale cu cel putin 3 luni, motivand ca incepand cu data de 03.05.2010 urma sa se deplaseze in strainatate in vederea recuperarii medicale, fara a depune in acest sens documente justificative, desi i s-a solicitat acest lucru in mod repetat prin adresele nr. x ;

- prin adresa nr. x, contribuabilul impreuna cu sotia sa au fost instiintati privind reprogramarea inspectiei fiscale cu data de 25.02.2011, comunicata prin afisare la domiciliu, potrivit Procesului-verbal de indeplinire a procedurii de comunicare nr. x ;

- intrucat acestia nu au dat curs invitatiei organelor de inspectie fiscala, a fost incheiat procesul-verbal nr. x, comunicat prin afisare la domiciliu potrivit Procesului-verbal nr. x ;

- in conditiile in care nu au dat curs solicitarilor repetate ale AFP Sector 6 din cursul anului 2010, contribuabilii au instiintat organul fiscal prin adresa nr. x ca au luat la cunostinta de Procesul-verbal nr. x si de Avizul de inspectie fiscala nr. x, considerand ca fiind finalizata inspectia fiscala si apreciind ca nu sunt obligati sa puna la dispozitia organelor de control anumite documente cu caracter confidential ;

- drept urmare, prin adresa nr. x, comunicata in data de 14.03.2011 AFP Sector 6 a transmis un nou Aviz de inspectie fiscala inregistrat sub nr. x, prin care s-a recomunicat inceperea inspectie fiscale incepand cu data de 04.04.2011.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta ca este nejustificata afirmatia contribuabilului potrivit careia nu a fost instiintat cu privire la data inceperii controlului. Mai mult, potrivit cererii domnului X, inregistrata la AFP Sector 6 sub nr. x, Anexa 3 la raportul de inspectie fiscala, insusi contribuabilul a solicitat ca inspectia sa se efectueze pe data de 04.04.2011 la adresa din x.

In ceea ce priveste durata inspectie fiscale se retine urmatoarele aspecte :

- data inceperii inspectiei fiscale a fost **04.04.2011** ;
- prin adresa nr. x, Anexa 1 a raportului de inspectie fiscala, contribuabilul a fost instiintat privind suspendarea inspectiei in vederea efectuarii de cercetari specifice pentru stabilirea realitatii unor tranzactii, potrivit dispozitiilor art. 104 alin. 4 si 5 din Codul de procedura fiscala, republicat ;
- reluarea actiunii s-a efectuat la data de 14.03.2012, urmare incetarii conditiilor care au generat suspendarea, contribuabilul fiind instiintat prin adresa nr. x, Anexa 2 a RIF-ului ;
- inspectia fiscala a fost finalizata in data de 30.03.2012 prin emiterea deciziei de impunere nr. x.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca sunt neintemeiate si argumentele contribuabilului privind durata totala a inspectiei fiscale, care asa cum am aratat anterior a fost de 2 luni si 20 de zile, incadrandu-se astfel in termenul legal de 3 luni prevazut de art. 104 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

### **3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei:**

***Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2010 constând în vânzari de terenuri, domnul X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, 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.***

**În fapt,** conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x+ **Anexa 104** a raportului, in perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, domnul X (impreuna cu doamna X) a realizat urmatoarele tranzactii cu terenuri, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2006 a incheiat 55 tranzactii cu terenuri si un numar de 4 antecontracte de vanzare-cumparare, valoarea totala fiind de x lei, din care

veniturile obtinute din vanzarea de imobile dupa data de 01.04.2006, data de la care domnul X avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA, sunt in valoare de **x lei**;

2. - in anul 2007 a incheiat 19 tranzactii cu terenuri, dintre care 3 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 16 tranzactii au avut ca obiect terenuri intravilane construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

3. - in anul 2008 a incheiat 13 tranzactii cu terenuri, dintre care 11 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 2 tranzactii au avut ca obiect terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

4. - in anul 2009 a incheiat 8 tranzactii cu terenuri, dintre care 3 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 5 tranzactii au avut ca obiect terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

5. - in anul 2010 a incheiat 2 tranzactii cu terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei.

Drept pentru care, 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, s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata in suma de x 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 anul 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.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce înseamna ca neîndeplinirea unei singure conditii determina neîncadrarea operatiunilor în 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel puțin una din conditiile prevazute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinita, asa cum reglementeaza însusi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în 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.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007:

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

(2) ***În 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, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.***

În 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), respectiv pct.(3) alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în cauza, 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, pentru anul 2006:

„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:

„3. (1) 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, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra în categoria persoanelor impozabile, exceptie facând situatiile în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situatie, acestea dobândind calitatea de persoana impozabila.

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) 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) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”

iar potrivit aceluiasi articol alin.(1), în forma aplicabila începând cu 01.01.2007

„1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

**Începând cu 01.01.2007**, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a **oricarui alt teren. Prin exceptie**, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a **unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei** pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

Potrivit prevederi legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, în cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

În ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, acesta este conditionat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare în anul 2006, potrivit caruia:

„(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, **orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:**

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila;”

iar, potrivit art. 147<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri si constructii, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

De asemenea, contrar sustinerilor contribuabilului, se retine ca:

**- până la 1 ianuarie 2007, data aderarii României 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;**



- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, **cu exceptia vânzarilor de terenuri construibile si constructii noi**, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; in speta domnul X se încadreaza in exceptia mentionata, avand in vedere ca in parte, obiectul tranzactiilor efectuate il constituie terenurile construibile.

Cu privire la contractele de vanzare-cumparare incheiate in perioada 2006 – 2010, **contrar sustinerilor contribuabilului**, organele de inspectie fiscala au intocmit Anexa 104, care cuprinde o situatie detaliata a acestora: nr./data act, tip imobil, valoare contract, cota detinuta, valoare aferenta cota detinuta, cota TVA, TVA datorata.

a - Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a terenurilor (construibile):

Trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, 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, quantumul 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.

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x+ **Anexa 104** a raportului (situatia detaliata a contractelor de vanzare-cumparare), in perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, domnul X a realizat urmatoarele tranzactii cu terenuri, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2006 a incheiat 55 tranzactii cu terenuri si un numar de 4 antecontracte de vanzare-cumparare, valoarea totala fiind de x lei, din care veniturile obtinute din vanzarea de imobile dupa data de 01.04.2006, data de la care domnul X avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA, sunt in valoare de **x lei**;

2. - in anul 2007 a incheiat 19 tranzactii cu terenuri, dintre care 3 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 16 tranzactii au avut ca obiect terenuri intravilane construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

3. – in anul 2008 a incheiat 13 tranzactii cu terenuri, dintre care 11 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 2 tranzactii au avut ca obiect terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

4. - in anul 2009 a incheiat 8 tranzactii cu terenuri, dintre care 3 tranzactii au avut ca obiect terenuri extravilane arabile si 5 tranzactii au avut ca obiect terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei; valoarea tranzactiilor care au avut ca obiect terenuri construibile este in suma de **x lei**;

5. - in anul 2010 a incheiat 2 tranzactii cu terenuri construibile, valoarea totala fiind de x lei.

Având în vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând 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 începută 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 pregătitoare necesare pentru initierea unei activitati economice**” si **analizând operatiunile efectuate în perioada 2006-2010 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai putin de 97 de terenuri** (55 in anul 2006, 19 in anul 2007, 13 in anul 2008, 8 in anul 2009 si 2 in anul 2010), rezulta ca **acesta 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.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei afirmatiile contribuabilului potrivit carora veniturile cu caracter de continuitate se obtin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora, iar concesiunea unui bun inseamna „exploatarea bunului” si nicidecum vanzarea, avand in vedere ca, in sensul dispozitiilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA, potrivit caruia TVA trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica. Mai mult, prin Hotararea Curtii Europene de Justitie in cauza C-186/89 (W.M. van Tien V Staatssecretaris van financien), pct. 18 s-a statuat ca in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA, termenul de exploatare se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate, precum si faptul ca legislatia nationala in domeniul TVA a fost armonizata in totalitate cu prevederile comunitare in domeniile pe care Romania trebuie sa le respecte in calitate de stat membru al UE, respectiv Directiva 112/CE/2006.

*b - Referitor la invocarea dispozitiilor Codului Comercial Roman si Codului Familiei,* precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarii de bunuri imobile este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale.

Drept pentru care, tranzactiile efectuate de contribuabili (vanzarea de terenuri de orice fel in anul 2006, respectiv construibile, incepand cu 01.01.2007), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, contrar sustinerilor contribuabilului, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca **domnul X a facut o veritabila profesie din vanzarea de constructii noi, in perioada 2006 - 2010 realizand nu mai putin de 97 de tranzactii de vanzare, la care se adauga cele de cumparare a terenurilor.**

Mai mult, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Comercial si Codului familiei, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform carora "in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal."

*c. Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat calculul TVA la fiecare persoana fizica, parte in raportul obligational:*

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (*dispozitii care nu instituie norme fiscale, nu reprezinta decat instructiuni privind completarea unui formular, astfel ca nu adauga si nici nu sunt contrare legii, in speta Legea nr. 571/2003*), cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector).

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoana fizica asociata, precum si cota de distribuire pentru fiecare:

- numele, initiala tatalui si prenumele;

- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;

- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector);

- cota de distribuire.

**Se va considera asociere si cazul în care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfasurata.**

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 152 si art. 154 din Codul fiscal si pct. 57 din Normele de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, aplicabile in anul 2006:

**"Art. 152. - (1)** Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată."

« **Art. 154. -** În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației sau organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune. »

Norme metodologice:

**57. (1)** Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(2) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint-venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul Codului comercial sau al Codului civil, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Astfel ca, în situația în care coproprietarii sunt soț și soție, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilului, plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, și nu la nivelul fiecărui individ în parte, așa cum a fost contestat.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x:

- tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate, așa cum am subliniat anterior, de persoana fizică X, împreună cu soția sa, doamna X, motiv pentru care ambele persoane reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate;

- între cele două persoane nu există un contract de asociere, astfel ca organele de control au solicitat acestora să precizeze numele persoanei desemnate să reprezinte asocierea;

- în nota explicativă, anexă 4 la raportul de inspecție fiscală, se menționează expres că persoana desemnată să reprezinte asocierea este domnul X.

Prin urmare, cele două persoane (X și X) au constituit o asociere între persoane fizice, asociere ce nu dă naștere unei persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratată ca o asociere în participațiune), pentru operațiunile din sfera TVA ale asocierii utilizându-se, în mod corect, calitatea de platitor a domnului X.

#### d. Referitor la posibilitatea deducerii TVA:

Având în vedere că **orice persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată**, respectiv înregistrată în scopuri de TVA, are toate drepturile și obligațiile ce decurg din legislația referitoare la taxa pe valoarea adăugată, respectiv are obligația să colecteze și să plătească taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri taxabile, dar are și dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității sale economice și având în vedere faptul că persoanele fizice X și X, așa cum s-a reținut mai sus, nu s-au înregistrat ca platitori de taxa pe valoarea adăugată, aceasta fiind *conditio sine qua non* pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, astfel, prin neîndeplinirea acestei condiții necesare, esențiale, contribuabilii sunt decazați din drepturile conferite de aceasta, privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, până la înregistrarea ca persoane impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, se reține că, până la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de cladiri și terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. Începând cu 01.01.2007, legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare este modificată, în sensul că sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrarile de construcții care nu mai sunt noi și terenuri, altele decât cele construite. Astfel, vânzările de construcții noi sau părți ale acestora și terenurile construite, prin excepție, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cu mențiunea că numai în anul 2007, aceste prevederi sunt condiționate de faptul că livrarile respective sunt efectuate de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori **ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere** total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de terenuri realizate în anul 2006 de contribuabili sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, aceștia având obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru aceste livrări, întrucât printr-o interpretare *per a contrario* prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adăugată nu se aplică, deoarece persoanele fizice **X** și **X** în anul 2006, **nu au avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată** pentru achiziția de terenuri, **nefiind înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată**.

Mai mult, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de valorificarea unui alt drept care, așa cum s-a reținut mai sus, nu a luat naștere, urmare a nerespectării de către contestatar a obligației de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adăugată.

*e - Referitor la faptul că persoana neînregistrată voluntar în scop de TVA nu reprezintă subiect fiscal și nu intra automat în sfera de aplicabilitate a TVA:*

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

**„Art. 153 - (1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.**

iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

Codul fiscal:

**„Art. 152. - (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei,** denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

**(2) Persoanele impozabile nou-înființate pot beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă declară că vor realiza anual o cifră de afaceri estimată de până la 2 miliarde lei inclusiv și nu optează pentru aplicarea regimului normal de**

taxă pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate fiscal, care ulterior realizează operațiuni sub plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), se consideră că sunt în regimul special de scutire, dacă nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.

(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. Pentru persoanele nou-înființate, anul fiscal reprezintă perioada din anul calendaristic, reprezentată prin luni calendaristice scurse de la data înregistrării până la finele anului. Frațiunile de lună vor fi considerate o lună calendaristică întreagă. Persoanele care se află în regim special de scutire trebuie să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii, care intră sub incidența prezentului articol, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări. Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.

Norme metodologice:

« 56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată nu pot aplica regimul special de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. (...)

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

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă **ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.** Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestațiile de servicii efectuate în această perioadă;

(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depeș la organul fiscal. »

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în cursul anului 2006, contrar susținerilor contestatarului, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 200.000 lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, a reglementat situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoană impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, au dreptul/obligația de a solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii**.

Prin urmare, faptul că nu s-a înregistrat, în mod voluntar, în scopuri de TVA, nu înseamnă că persoana fizică în cauză nu reprezintă subiect fiscal, respectiv că nu datorează TVA, legiuitorul stipulând în mod expres modalitatea de soluționare a acestei spețe.

f - Referitor la competența organelor de inspecție fiscală de a efectua verificarea în cauză, precizăm că, așa cum am arătat anterior, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritățile fiscale pot reincadra tranzacțiile efectuate de contribuabili pentru a reflecta conținutul economic al acestora sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, iar, în temeiul art. 6, art. 7 și art. 17 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

**"Art. 6 - Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța starilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza."**

**"Art. 7 - (2)** Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(...) (4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinarilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege."

"**Art. 17 - (1) Subiecte ale raportului juridic fiscal** sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, **contribuabilul**, precum si alte persoane care dobândesc drepturi si obligatii în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica ce datoreaza impozite, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, în conditiile legii.**

(3) **Statul este reprezentat de Ministerul Economiei si Finantelor prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala si unitatile sale subordonate cu personalitate juridica.**"

Or, asa cum am aratat anterior, domnul X a desfasurat tranzactii avand caracter de continuitate, cu terenuri in perioada 2006 - 2010, pentru care avea obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA.

Prin urmare, cu privire la aceste tranzactii, atat AFP Sector 6, in calitate de reprezentant al statului, cat si contribuabilul impreuna cu sotia sa sunt subiecte ale raportului juridic fiscal.

*g - Referitor la faptul ca statul ar trebui sa incaseze TVA de cumparator, conform art. 150 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, persoana obligata la plata este persoana impozabila care efectueaza livrari de bunuri taxabile, respectiv persoanele fizice care realizeaza venituri din tranzactii imobiliare efectuate cu caracter de continuitate si in scop comercial, cu terenuri si constructii de orice fel pana la data de 31.12.2006, respectiv terenuri construibile si constructii noi, dupa 01.01.2007 si care aveau obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, in conditiile prevazute la art. 152 din Codul fiscal.*

*h. Referitor la faptul ca pana la data de 01.01.2008 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 este supusa taxarii este reglementat de legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

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

Incepand cu data de 01.01.2007 (data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana), Codul fiscal a suferit o serie de modificari in ceea ce priveste regimul juridic al acestor operatiuni, livrarea de constructii si terenuri fiind scutita de la plata TVA, exceptie facand livrarea de constructii noi si de terenuri construibile (art. 141 alin. 2 lit f din Codul fiscal). Trebuie precizat faptul ca, inca de la aparitia Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoare adaugata (in vigoare de la data de 01.06.2002), si pana la publicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare de la data de 01.01.2004), legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ in ceea ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Aceste elemente fiind importante in analiza regimului fiscal al TVA in cadrul tranzactiilor imobiliare efectuate de catre persoanele fizice.

Asadar, legiuitorul a definit persoana impozabila ca fiind orice persoana care efectueaza de o maniera independenta activitati economice oricare ar fi scopul si



rezultatul acestor activitati. In ceea ce priveste activitatile economice, acestea cuprind printre altele si exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice **realizeaza activitate economica**, in sensul TVA, in cazul construirii de bunuri imobile, in vederea vanzarii (inca de la momentul angajarii costurilor si/sau efectuarii investitiilor pregatitoare), precum si in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii in scopul vanzarii. Livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate numai daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic (pct. 3 alin. 5 din normele metodologice dat in aplicarea normelor art. 127 din Codul fiscal). Or, in speta, asa cum deja a fost aratat, in perioada 2006 - 2007, contribuabilul a incheiat un numar de **55 contracte de vanzare-cumparare de terenuri si un numar de 4 antecontracte de vanzare-cumparare.**

Prin urmare, statul, prin organele sale fiscale, respectiv AFP Sector 6, este indreptatit sa solicite contribuabilului plata TVA aferenta veniturilor cu caracter de continuitate obtinute din vanzarea terenuri (construibile), in interiorul termenului legal de prescriptie, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

*i - Referitor la sustinerea contribuabililor potrivit careia este nelegala incadrarea in a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal:*

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia de mai sus, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarul nu face dovada ca le-a respectat.

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

*j - Referitor la criticile aduse cu privire la incalcarea unor principii generale de drept si la netranspunerea corecta a Directivei europene in Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:*

In ceea ce priveste nelegalitatea dispozitiilor Codului fiscal, se retine ca Titlul VI Cod fiscal "Taxa pe valoarea adaugata" reprezinta transpunerea Directivei europene a 6-a, aspect mentionat inclusiv in cuprinsul Codului fiscal, in vigoare incepand cu data de 01.01.2007 :

« **Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

**11.** Directiva a 6-a este Directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 145 din 13 iunie 1977, cu modificările și completările ulterioare. »

Punctul 11 a fost modificat prin punctul 33. din Ordonanță de urgență nr. 106/2007 începând cu 01.01.2008:

« **Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

11. Directiva 112 este Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006, cu modificările și completările ulterioare. Referirile din facturile transmise de furnizori/prestatori din alte state membre la articolele din Directiva a 6-a, respectiv Directiva 77/388/CE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de stabilire, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene (JOCE) nr. L 145 din 3 iunie 1977, vor fi considerate referiri la articolele corespunzătoare din Directiva 112, conform tabelului de corelări din anexa XII la această directiva. »

*k - Referitor la invocarea dispozițiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal privind impozitul pe venit:*

Se retine ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, **exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interfereaza**. Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in timp ce taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din acelasi act normativ.

In mod eronat contestatarul invoca in sustinerea contestatiei prevederi legale referitoare la impozitul pe pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, confundand tratamentul fiscal aplicabil in cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil in cazul taxei pe valoarea adaugata aferenta livrării de terenuri.

De altfel, prevederile art. 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera la **impozitul pe venitul** din transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții si **nu exclude obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal**

*l – Referitor la faptul ca au fost luate in considerare in mod gresit antecontractele de vanzare-cumpare incheiate in anul 2006, pe motiv ca prin acestea nu s-a transmis dreptul de proprietate asupra terenurilor:*

In conformitate cu dispozițiile art. 134 si 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

“**Art. 134. - (1)** Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

**(2)** Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

**(3)** Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

**(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:**

**a)** la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

**b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.** Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. **Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.** »

“**Art. 152 (6)** Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144. »

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca avansurile incasate drept plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor reprezinta o operatiune taxabila ce se are in vedere la stabilirea plafonului pentru inregistrarea in scopuri de TVA, contrar sustinerilor contribuabilului.

*m – Referitor la invocarea faptului ca a fost calculata eronat baza impozabila pe motiv ca doar o parte din terenurile avute in vedere reprezinta “teren constructibil:*

Potrivit dispozitiilor art. 141 alin. 2 lit f pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“**Art. 141 - (2)** Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

**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 constructibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

În speta sunt aplicabile și dispozitiile art. 57 din OMTCT nr. 1430/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții:

“**Art. 57 (1)** Prin imobil, în conformitate cu prevederile Legii, se înțelege teren și/sau construcții.

**(2)** Terenurile pentru construcții sunt cuprinse în intravilanul localităților și, în funcție de destinație și utilizare, pot fi:

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

**b)** terenuri libere - terenurile fără construcții, de orice fel (supraterane ori subterane), inclusiv amenajările aferente;

**c)** terenuri aparent libere - terenurile fără clădiri, asigurând funcțiuni urbane de interes public stabilite și executate în baza prevederilor documentațiilor urbanistice legal aprobate (spațiile verzi și de protecție, locuri de joacă pentru copii, trasee ale rețelelor tehnico-edilitare subterane - inclusiv zonele de protecție aferente -, rezerve pentru lărgirea ori modernizarea căilor de comunicație etc.)”

De asemenea, conform art. 29 din Legea nr. 350/2001 privind amenajarea teritoriului și urbanismului:

“**Art. 29. - (1)** Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.”

Astfel, potrivit dispozițiilor legale sus-citate, calificarea unui teren drept teren construibil se face la momentul vânzării, pe baza informațiilor obligatorii reiesite din certificatul de urbanism eliberat de autoritățile administrației publice locale la solicitarea persoanelor interesate. În lipsa certificatului de urbanism, care nu se eliberează decât la cerere, **informațiile privind regimul economic al terenurilor, inclusiv în ceea ce privește destinația și utilizarea lor, rezulta din documentațiile de urbanism**, aprobate în condițiile legii.

De asemenea, pentru excepția instituită de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, legiuitorul a definit în mod expres **terenul construibil** ca fiind "orice teren amenajat sau neamenajat, **pe care se pot executa construcții**, conform legislației în vigoare", de unde reiese că legiuitorul *nu a avut în vedere modalitatea concretă de utilizare a terenului la momentul realizării tranzacției (folosința existentă)*, ci modalitățile posibile de utilizare permise de reglementările urbanistice în vigoare la momentul realizării tranzacției, respectiv **destinația permisă a terenurilor în scopul executării de construcții, stabilită prin documentațiile de urbanism aprobate**.

În speta, în vederea stabilirii regimului economic al terenurilor înstrăinate după data de 01.01.2007, respectiv construibile sau terenuri cu o altă destinație, conform precizărilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul fiscal a solicitat documente și informații relevante Direcției pentru Agricultură X și Primăriei Comunei X, X. Drept răspuns au fost transmise următoarele documente :

- Deciziile nr. x (Anexa 5 a RIF-ului) ;
- Hotărârea nr. x și anexale acesteia (Anexa 6 a RIF-ului).

Din analiza acestor documente rezulta că pentru realizarea obiectivului de investiții « ansamblu locuințe » și « curți construcții » se aprobă planul urbanistic de zonă și scoaterea definitivă din circuitul agricol a terenurilor în suprafața de x mp și x mp situate în comuna X, X.

Se reține că, potrivit Anexei 104 a RIF-ului, organele de inspecție fiscală au stabilit că domnul X datorează, începând cu data de 01.01.2007, TVA numai pentru terenurile construibile și nu pentru terenurile extravilane arabile.

Prin urmare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația potrivit căreia organele fiscale trebuie să aibă în vedere faptul că din suprafața totală a terenurilor numai o parte reprezintă « teren construibil », căta vreme, așa cum am arătat anterior, **nu are importanta modalitatea concretă de utilizare a terenului la momentul realizării tranzacției (folosința existentă)**, ci modalitățile posibile de utilizare permise de reglementările urbanistice în vigoare la momentul realizării tranzacției, respectiv destinația permisă a terenurilor în scopul executării de construcții, stabilită prin documentațiile de urbanism aprobate.

De altfel, simplul fapt că terenurile figurau în evidențele cadastrale drept « teren agricol », nu denota că terenurile nu erau construibile, întrucât regimul economic al acestora fusese stabilit printr-un plan urbanistic zonal, operațiunea de scoatere din circuitul agricol fiind o consecință a stabilirii regimului construibil atribuit terenurilor și nu o precondiție pentru stabilirea unui asemenea regim.

*n – Referitor la contractele de schimb imobiliar (Anexele 30 – 39 si 45 ale RIF-ului), interpretate ca fiind contracte de vanzare-cumparare :*

Potrivit dispozitiilor art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006:

« **Art. 130.** - În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, **fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.** »

Potrivit dispozitiilor legale de mai sus, in cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata.

Prin urmare, fiecare operatiune din cadrul schimbului este tratata separat aplicandu-se prevederile Codului fiscal in functie de calitatea persoanei care realizeaza operatiunea, cotele si regulile aplicabile fiecărei operatiuni in parte.

In speta contractele de schimb avute in vedere de organele de inspectie fiscala (Anexele 30 – 39 si 45 ale RIF-ului) au avut ca obiect schimbul intre contribuabil si alte persoane fizice, in calitate de coschimbasi, a unor cote indivize detinute din terenuri situate in comuna X, X.

*o - Referitor la faptul ca taxa pe valoarea adaugata a fost aplicata la sumele brute efectiv incasate:*

Conform dispozitiilor art. 1303 din Codul civil:

"**Art. 1303.** - Pretul vanzarii trebuie sa fie serios si determinat de parti."

Potrivit doctrinei juridice cerintele referitoare la pretul contractului sunt doar acelea ca pretul ca fie fixat in bani, determinat sau determinabil, sincer si serios. De asemenea, trebuie sa fie real, adica sa existe efectiv si sa se plateasca de catre cumparator. Astfel, pretul este real daca el este sincer si serios.

Cu privire la modalitatea de interpretare a componentei pretului unui contract de vanzare-cumparare a unui bun imobil, prin adresa nr. x, Directia de legislatie in domeniul TVA a comunicat urmatoarele:

"In situatia in care in contractul incheiat intre parti sau printr-un act aditional la contract, nu se mentioneaza in mod expres ca pretul include TVA, se prezuma ca pretul nu include TVA, cuantumul taxei determinandu-se prin aplicarea cotei de TVA la pretul prin contract."

Mai mult, potrivit dispozitiilor art. 137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in cursul anului 2006:

"(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:**

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni."

De asemenea, la pct. 23 (1) din HG nr. 44/2004, se stipuleaza urmatoarele:

"23. (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduce asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  în cazul cotei reduse, atunci când pretul de vânzare include și taxa. De regula pretul include taxa în cazul **livrarilor de bunuri și/sau prestarilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include și taxa**".

Prin urmare, se constată că intenția legiuitorului a fost aceea de a considera că pretul include taxa pe valoarea adăugată numai în cazul în care s-a stipulat expres acest lucru. Or, în niciunul dintre contractele de vânzare-cumpărare care au făcut obiectul inspecției fiscale nu se menționează că pretul include taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată urmează a se respinge ca neîntemeiată.

### **3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei):**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei), în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de x lei, iar, pe de alta parte, contribuabilul nu au depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.***

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, s-au stabilit pentru perioada 25.05.2006 – 30.03.2012), accesorii aferente TVA în suma de x lei (x lei + x lei).

In drept, potrivit art. 114, art. 115, art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, în vigoare începând cu anul 2006:

« **Art. 114 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art. 115 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite, taxe, contribuții, precum și cele administrate de organele vamale, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului, taxei sau contribuției, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120 (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. »

Incepend cu data de **01.01.2007**, prevederile Codului de procedura fiscala s-au modificat dupa cum urmeaza :

«**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. »

Incepend cu data de **01.07.2010**, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza :

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

« **Art. 120 (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. »

« **Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. »

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 si/sau penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei (x lei + x lei) reprezentand majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca se datoreaza si suma de x lei, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul Ordinul 1415/2009, art. 57 din OMTCT nr. 1430/2005, art. 29 din Legea nr. 350/2001, art. 1303 din Codul civil, art. 77<sup>1</sup>, 125<sup>1</sup>, 127, 130, 134, 137, 141, 145, 147<sup>1</sup>, 150, 153, 154 din Codul fiscal, pct. 23 (1) din HG nr. 44/2004, art. 6, art. 7, art. 17, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

**DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva 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, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.