

**DECIZIA nr. 335 /15.06.2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Doamna X,**  
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. 54483/17.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, cu adresa nr. X-X X/16.11.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. X/17.11.2016, cu privire la contestația formulată de contribuabila X, CNP X, cu domiciliul în comuna X, str. X nr. X, Județul X și cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura la sediul Cabinetului de Avocat X, din București, strada X nr. X, Mezanin, sector 1.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr. X/07.11.2016, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/03.10.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/03.10.2016, comunicate și confirmate de primire în data de 11.10.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin care s-au stabilit obligatii fiscale aferente TVA în suma de **X lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270 și art. 272 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **contribuabila X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

**I.** În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/03.10.2016, Administrația Județeană a Finanțelor Publice X a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X/03.10.2016, prin care s-au stabilit obligatii fiscale aferente TVA în suma de X lei.

Inspectia fiscală parțială a fost inițiată în baza avizului de inspecție fiscală persoane fizice sub nr. X/08.08.2016 și s-a desfășurat în perioada 09.08.2016-29.08.2016 ca urmare a Deciziei nr. X/22.04.2016 emisă de Curtea de Apel București - Secția a VIII a Contencios Administrativ și Fiscal.

**II.** Prin contestația formulată și înregistrată sub nr. X/07.11.2016 contribuabila X solicită anularea Deciziei atacate care a stat la baza raportului de inspecție fiscală, pentru sumele stabilite în sarcina sa, reprezentat TVA în suma de X lei, susținând ca actele contestate, sunt netemeinice și nelegale.

În susținerea contestației contribuabila aduce următoarele argumente:

- în perioada 09.08.2016 - 29.08.2016, a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada fiscală cuprinsă între 01.01.2005- 31.12.2009;
- organele fiscale au menționat în raportul de inspecție fiscală că au procedat la efectuarea inspecției având în vedere Decizia nr. X/22.04.2016, pronunțată de Curtea de Apel București, în dosarul nr. X/3/2011,
- organele fiscale au interpretat în mod eronat decizia curții în sensul că au considerat în mod neîntemeiat că inspecția fiscală parțială are la bază hotărârea instanței de judecată, în condițiile în care instanța a respins ca nefondat recursul formulat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X - D.G.R.F.P. București.

În susținerea cauzei contribuabila invocă argumentul că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală se prescrie în 5 ani și începe să curgă la 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Totodată contestatara susține că organele fiscale au aplicat în mod eronat dispozițiile legale deoarece în RIF se face trimitere la Lg.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, însă dispozițiile acestei legi nu pot fi aplicate situației din raport din moment ce procedurile de administrare au început înainte de intrarea în vigoare a acestei legi.

În susținerea cauzei invocă o serie de dispoziții legale respectiv art. 105 din Titlu VII, capitolul II reglementat de partea 43<sup>1</sup> din Normele metodologice din 2004 astfel că în raportul de inspecție fiscală nu se indică temeiul realizării inspecției parțiale, respectiv dacă s-a realizat o reverificare în conformitate cu art 105 din O.G. 92/2003 sau o refacere în conformitate cu art. 129 din Lg. 207/2015.

Chiar dacă în raport se face referire la refacere, se poate considera că organele fiscale au realizat inspecția fiscală cu titlu de reverificare, în temeiul art. O.G. 92/2003.

Astfel, în ceea ce privește trimiterea de către organele fiscale la decizia civilă nr. X pronunțată de Curtea de Apel București cât și a încheierii de ședință nr. 2600, pronunțată de Judecătoria Buftea, contestatara consideră că acestea nu sunt aplicabile într-o asemenea situație deoarece elementul suplimentar constatat în cadrul raportului de inspecție nu a stat la baza realizării reverificării iar dacă s-ar reține aplicabila forma de la momentul emiterii deciziei de impunere, termenul de prescripție era împlinit la momentul reverificării.

În cazul de față, organele fiscale nu își pot întemeia decizia de reverificare/refacere pe dispozițiile legale care stau la baza realizării celor două proceduri.

Față de invocarile susținute și temeiul de drept menționat, contestatara solicită admiterea contestației așa cum este formulată și anularea deciziei ca fiind nelegală și netemeinică, în principal pentru împlinirea termenului de prescripție în ceea ce privește dreptul organului fiscal de a stabili obligațiile fiscale.

**III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :**

### **3.1 Cu privire la aspectele procedurale invocate și anume prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru anii 2005-2009:**

***Cauza supusă soluționării este dacă la momentul refacerii inspecției fiscale era prescris dreptul organelor de control de a stabili obligații de plată respectiv TVA pentru perioada verificată 2005-2009.***

**În fapt**, din raportul de inspecție fiscală anexat la dosarul cauzei rezultă că organele de control au stabilit obligații fiscale în sarcina contribuabilei, reprezentând TVA în suma de X lei, pentru perioada 01.01.2005 - 31.12.2009.

Inspecția fiscală parțială a fost inițiată prin avizul de inspecție fiscală nr. X/08.08.2016 și s-a desfășurat în perioada 09.08.2016 - 29.08.2016 iar perioada supusă verificării este 01.01.2005 - 31.12.2009, ca urmare a Hotărârii Tribunalului București Secția a II-a Contencios administrativ fiscal - Sentința Civilă nr. X/10.02.2014, în dosarul nr. X/3/2011, prin care s-a anulat Decizia de soluționare a contestației nr. X/19.09.2011 și Decizia de impunere nr. X/30.06.2011.

Contribuabila în cauză a contestat Decizia de impunere nr. X/30.06.2011 iar prin Decizia nr. X/19.09.2011 a fost respinsă contestația formulată ca neîntemeiată și nemotivată.

Ulterior dna. X a solicitat in instanta anulara Deciziei de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011 si a Deciziei de impunere nr. X/30.06.2011, astfel Tribunalul Bucuresti prin sentinta civila nr. X/10.02.2014, Sectia a II a Contencios Administrativ si Fiscal a concluzionat ca, in mod legal au retinut organele fiscale ca operatiunile juridice derulate de contribuabila in perioada 2005 - 2009 au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice de natura a atrage calitatea acesteia de persoana impozabila in scopuri de TVA. Tot prin aceeasi sentinta s-a admis actiunea contestatarei si s-a hotarat anulara deciziei de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011 si a Deciziei de impunere nr. X/30.06.2011, avand in vedere ca taxa pe valoare adaugata datorata de contestatara trebuia calculata prin includerea acesteia in pretul tranzactiilor.

Tribunalul, prin sentinta civila nr. X/10.02.2014 constata totodata faptul ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale sub aspectul modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata aferente tranzactiilor efectuate de reclamanta iar parata in speta Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti are la dispozitie posibilitatea emiterii unei decizii de impunere prin care sa calculeze in mod corect TVA datorat, conform considerentelor expuse in sentinta civila.

Pe cale de consecinta organele fiscale au procedat la refacerea inspectiei fiscale tinand cont de aprecierile instantelor judecatoresti in sensul ca se vor reface calculele in ceea ce priveste TVA colectata prin procentul sutei marite aplicata asupra bazei de impozitare.

Prin contestația formulată, contribuabila susține că, dreptul organelor de a stabili obligațiile fiscale aferente anilor 2005-2009 este prescris deoarece organele fiscale au interpretat in mod eronat decizia nr.X/22.04.2016, pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti Sectia a III a, Contencios administrativ si fiscal in dosarul nr.X/3/2011.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 21, art. 22, art. 23, art. 91 și art. 92, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 21. – (1) Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.*

*(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul **creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:***

*a) **dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;***

*b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii”.*

**“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;*

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.

**“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

**“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

**(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.**

**(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.**

**(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.**

**”Art. 92. - (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:**

**a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;**

**b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;**

**c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.**

**(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:**

**a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;**

**b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;**

**c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;**

**d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.**

**(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător”.**

**In speta devin incidente și dispozițiile Art. 2 din noul Cod de Procedura fiscală respectiv, Obiectul și sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală.**

**(1) Codul de procedură fiscală reglementează drepturile și obligațiile părților din raporturile juridice fiscale privind administrarea creanțelor fiscale datorate bugetului general consolidat, indiferent de autoritatea care le administrează, cu excepția cazului când prin lege se prevede altfel.**

**(2) În măsura în care prin lege specială nu se prevede altfel, prezentul cod se aplică și pentru:**

**a) administrarea drepturilor vamale;**

b) administrarea redevențelor miniere, a redevențelor petroliere și a redevențelor rezultate din contracte de concesiune, arendă și alte contracte de exploatare eficientă a terenurilor cu destinație agricolă, încheiate de Agenția Domeniilor Statului;

c) alte creanțe bugetare care, potrivit legii, sunt asimilate creanțelor fiscale.

(3) în scopul aplicării alin. (2), drepturile vamale și redevențele sunt asimilate creanțelor fiscale.

(4) Prezentul cod nu se aplică pentru administrarea creanțelor bugetare rezultate din raporturile juridice contractuale, cu excepția celor prevăzute la alin. (2) lit. b).

### Art. 3 Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative

(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.

**(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.**

### Art. 2537 din Codul de procedura civila

Cazurile de întrerupere a prescripției

Prescripția se întrerupe:

1. printr-un act voluntar de executare sau prin recunoașterea, în orice alt mod, a dreptului a cărui acțiune se prescrie, făcută de către cel în folosul căruia curge prescripția;

**2. prin introducerea unei cereri de chemare în judecată sau de arbitraj, prin înscrierea creanței la masa credală în cadrul procedurii insolvenței, prin depunerea cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori ori prin invocarea, pe cale de excepție, a dreptului a cărui acțiune se prescrie;**

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului în care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.

Se reține că în același sens s-a pronunțat și Curtea de Apel București în considerentele sentinței civile nr. X/19.06.2012, prin care a constatat că pentru obligațiile fiscale aferente anului 2005 termenul de prescripție a început să curgă de la data de 01.01.2006 și nu era împlinit la data începerii inspecției fiscale parțiale având în vedere faptul că prescripția se întrerupe prin recunoașterea dreptului a cărui acțiune se prescrie făcută de cel în folosul căruia curge prescripția, prin introducerea unei cereri de chemare în judecată, în speta contestată actului administrativ întocmită de către contribuabil.

Dna. X a solicitat în instanța anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. X/19.09.2011 și a Deciziei de impunere nr. X/30.06.2011, astfel ca dreptul de prescriere a fost întrerupt.

După întreruperea termenului de prescripție la data de 07.10.2011, începe să curgă un nou termen de prescripție de 5 ani înăuntrul căruia organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească în sarcina contestată obligații fiscale.

În acord cu cele reținute de instanța de contencios administrativ în considerentele hotărârii pronunțate și ținând cont că reverificarea începută la data de 09.08.2016 s-a finalizat în data de 29.08.2016 urmare a Hotararii Tribunalului Bucuresti Sectia a II a Contencios administrativ fiscal - Sentinta Civila nr. X/10.02.2014, in dosarul nr. X/3/2011, prin care s-a anulat Decizia de solutionare a contestatiei nr.X/19.09.2011 si Decizia de impunere nr. X/30.06.2011.

Tribunalul, prin sentinta civila nr. X/10.02.2014 a constatat faptul ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale sub aspectul modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata aferente tranzactiilor efectuate de reclamanta iar parata in speta Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti **are la dispozitie posibilitatea emiterii unei decizii de impunere prin care sa calculeze in mod corect TVA datorat, conform considerentelor expuse in sentinta civila.**

Pe cale de consecinta organele fiscale au procedat la refacerea inspectiei fiscale tinand cont de aprecierile instantelor judecatoresti in sensul ca se vor reface calculele in ceea ce priveste TVA colectata prin procentul sutei marite aplicata asupra bazei de impozitare, emitand astfel o noua decizie de impunere cu TVA-ul datorat.

De altfel, prin contestația formulată contribuabila doar invocă dispozițiile art. 91 din Codul de procedură fiscală și susține, în mod generic, că "pentru anul 2005 termenul de prescripție incepe sa curga de la 01.01.2006 si se implineste la 31.12.2011 iar pentru anul 2009 termenul de prescripție incepe sa curga de la 01.01.2010 si se incheie la 31.12.2015 iar in mod concret considera ca dreptul de a determina obligatia fiscala aferenta perioade mentionata este prescris".

Raportat la cele anterior prezentate se reține că nu este prescris dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligatii fiscale pentru anii 2005 - 2009.

Având în vedere cele de mai sus prezentate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatorului privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale, in conditiile in care instanta prin sentinta civila nr. X/10.02.2014 a constatat faptul ca actele administrativ fiscale contestate **sunt nelegale sub aspectul modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata** aferente tranzactiilor efectuate de reclamanta iar parata in speta Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti **are la dispozitie posibilitatea emiterii unei decizii de impunere prin care sa calculeze in mod corect TVA datorat, conform considerentelor expuse in sentinta civila,** fapt pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, se va respinge contestația ca neîntemeiată privind exceptia prescripției dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii de plata pentru anii 2005-2009.

### **3.2 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă pentru tranzacțiile efectuate constând în vanzari de terenuri intravilane, persoana fizică in cauza datorează taxa pe valoarea adaugată, în condițiile în care a desfasurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depasit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adaugată, fără a colecta, a evidenția și a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugată.***

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. X/03.10.2016, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, au reverifyat persoana fizică X, pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2005-2009.

Inspectia fiscala partiala a fost initiata prin avizul de inspectie fiscala nr. X/08.08.2016 si s-a desfasurat in perioada 09.08.2016 - 29.08.2016 iar perioada supusa verificarii este 01.01.2005 - 31.12.2009, ca urmare a Hotararii Tribunalului Bucuresti Sectia a II a Contencios administrativ fiscal - Sentinta Civila nr. X/10.02.2014, in dosarul nr. X/3/2011, prin care s-a anulat Decizia de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011 si Decizia de impunere nr.X/30.06.2011.

Contribuabila in cauza a contestat Decizia de impunere nr. X/30.06.2011 iar prin Decizia nr. X/19.09.2011 a fost respinsa contestatia formulata ca neintemeiata si nemotivata.

Ulterior dna. X a solicitat in instanta anulara Deciziei de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011 si a Deciziei de impunere nr. X/30.06.2011, astfel Tribunalul Bucuresti prin sentinta civila nr. X/10.02.2014, Sectia a II a Contencios Administrativ si Fiscal a concluzionat ca, in mod legal au retinut organele fiscale ca operatiunile juridice derulate de contribuabila in perioada 2005 - 2009 au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice de natura a atrage calitatea acesteia de persoana impozabila in scopuri de TVA.

Tot prin aceeasi sentinta s-a admis actiunea contestatarei si s-a hotarat anulara deciziei de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011 si a Deciziei de impunere nr. X/30.06.2011, avand in vedere ca taxa pe valoare adaugata datorata de contestatara trebuia calculata prin includerea acesteia in pretul tranzactiilor.

Tribunalul, prin sentinta civila nr. X/10.02.2014 constata totodata faptul ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale sub aspectul modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata aferente tranzactiilor efectuate de reclamanta iar parata in speta Directia Generala a Finanțelor Publice Bucuresti are la dispozitie posibilitatea emiterii unei decizii de impunere prin care sa calculeze in mod corect TVA datorat, conform considerentelor expuse in sentinta civila.

Prin Decizia nr. X, a Curtii de Apel Bucuresti – Sectia a VIII-a Contencios Administrativ si Fiscal pronuntata la data de 22.04.2016, aspect rezultat din Certificatul de grefa anexat in copie la dosarul cauzei rezulta urmatorul continut:” In majoritate: Respinge recursul ca nefondat. Irevocabila. Cu opinia separata a d-lui judecator Victor Hortolomei in sensul: Admite recursul, modifica sentinta civila recurata in sensul ca: Admite in parte actiunea, Anuleaza in parte decizia de solutionare a contestatiei nr. X/19.09.2011, precum si in parte decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectie fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. X/30.06.2011 in limita sumelor de X lei TVA, X lei dobanzi/majorari de intarziere pentru TVA si X lei penalitati de intarziere pentru TVA. Mentine actele contestate in limita sumelor de X lei TVA, X lei dobanzi/majorari de intarziere pentru TVA si X lei penalitati de intarziere pentru TVA. Irevocabila. Pronuntata in sedinta publica din data de 22.04.2016.”

Astfel , organele de control au procedat la refacerea inspectiei fiscale tinand cont de aprecierile instantei judecatoresti, in sensul ca vor reface calculele in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata colectata prin procedeul sutei marite aplicata asupra bazei de impozitare iar din verificarea documentelor aflate la dosarul fiscal, respectiv contracte de vanzare - cumparare (xerocopii), si a Declaratiilor informative 208 privind impozitul pe

veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal depuse de birourile notariale, au rezultat urmatoarele:

In anul 2005, d-na X si dl.X, au incheiat un nr. de 2 tranzactii dupa cum urmeaza :

1. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/02.08.2005 , avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, liber de constructii, in suprafata de 872,72 mp, situat in comuna X, judet X, tarlăua 53, parcela X/1, reprezentand lotul nr.9, pretul vanzării fiind de X Euro ,echivalentul a X lei;

2. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/21.10.2005 , avand ca obiect vanzarea terenului in suprafata de 3,57mp(din parcela A133-135),lotul B,situat in comuna X,str. X nr.X, judet X, pretul vanzării fiind de X Euro, echivalentul a X lei.

In anul 2006, d-na X si dl. X, au incheiat un nr. de 3 tranzactii dupa cum urmeaza :

1. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/31.07.2006, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, liber de constructii, in suprafata de 818,18 mp, situat in comuna X,judet X,tarlăua 53, parcela 474/1, pretul vanzării fiind de X lei;

2. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/05.12.2006, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan in suprafata de 635,04 mp,situat in comuna X, judet X,tarlăua 53, parcela 474/1 pretul vanzării fiind de X Euro, echivalentul a X lei;

3. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/20.12.2006, avand ca obiect vanzarea terenului in suprafata de 1056,82 mp si suprafata de 90,663 mp din lotul 19, drum de servitute, situat in comunaX, judet X, tarla 53, pretul vanzării fiind de X Euro, echivalentul a X lei.

In anul 2007, d-na X si dl.X, au incheiat un nr. de 6 tranzactii dupa cum urmeaza :

1. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/18.05.2007, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan in suprafata de 1000 mp si cota parte indiviza de 10,47 % adica suprafata de 94,61 mp , avand destinatia de drum de acces , situat in comuna X, judet X,tarla 53,din parcela 474/1. Din terenul in suprafata de 1000 mp avand numar cadastral X/1/11, suprafata de 300 mp a fost scoasa definitiv din circuitul agricol al comunei X si i s-a atribuit obiectivul de investitii: locuinte, pretul vanzării fiind de X Euro , echivalentul a X lei;

2. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/31.05.2007,avand ca obiect vanzarea terenului intravilan in suprafata de 1000,03 mp situat in comuna X, jud.X, din tarlăua 53, din parcela X/1 si cota parte indiviza de 10,47% adica suprafata de 94,61 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63 mp(lotul 19) intregul teren avand destinatia de drum de acces, situat in comuna X, jud. X, tarla 53, parcela X/1.Din terenul in suprafata de 1000,03 mp avand numar cadastra X1/12, suprafata de 300 mp a fost scoasa definitiv din circuitul agricol al comunei X si i s-a atribuit obiectivul de investitii: locuinte. Pretul vanzării fiind de X Euro, echivalentul a X lei;

3. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/17.08.2007, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan fara constructii, in suprafata de 500 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua 53, din parcela 474/1, cu nr cadastral X /1/10/1(curti constructii: 150,50 mp) si cota parte indiviza de 5,00 % adica suprafata indiviza de 45,33 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63 mp (lotul 19) intregul teren avand destinatia de drum de acces, situat in comuna X, jud. X tarla 53, parcela X/1. Pretul vanzării fiind de X Euro, echivalentul a X lei;

4. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/21.09.2007, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, in suprafata de 500 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua 53, din parcela X/1, cu nr cadastral X/1/10/2 (din care curti constructii: 150,00 mp) (lotul 2) si cota parte indiviza de 5,00 % adica suprafata indiviza de 45,33 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63 mp (lotul 19) intregul teren avand destinatia de drum



de acces, situat in comuna X, jud. X, tarla 53, parcela X/1. Pretul vanzarii fiind de X Euro, echivalentul a X lei;

5. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/30.10.2007 ,avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, in suprafata de 802,57 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua 53, din parcela X/1, cu nr cadastral X/1/13(curti constructii: 240 mp)(lotul 13) si cota parte indiviza de 10,00 % adica suprafata indiviza de 90,66 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63 mp(lotul 19) intregul teren avand destinatia de drum de acces, situat in comuna X, jud.X, tarla 53, parcela X/1. Pretul vanzarii fiind de X Euro , echivalentul a X lei;

6. Prin contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/13.11.2007, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan- Lot 16 – fara constructii in suprafata de 937,47 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua (sola) 53, din parcela X/1, cu nr cadastral X/1/16, suprafata de 321 mp a fost scoasa din circuitul agricol al comunei X si cota indiviza de 90,66 mp aferenta din drumul de acces (Lot 19). Pretul vanzarii fiind de X Euro, echivalentul a X lei.

In anul 2008, d-na X si dl.X, au incheiat un nr. de 2 tranzactii dupa cum urmeaza :

1. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr.X/06.08.2008, avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, in suprafata de 937,53 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua 53, din parcela X/1, cu nr cadastral X/1/15 si cota parte indiviza de 10,00 %, respectiv suprafata indiviza de 90,67 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63, situat in comuna X, jud.X, tarla X, parcela X/1, nr. cadastral X/1/19. Din totalul de 937,53 mp suprafata de 285 mp a fost scoasa din circuitul agricol. Pretul vanzarii fiind de X Euro, echivalentul a X lei ;

2. contractul de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/27.10.2008 , avand ca obiect vanzarea terenului intravilan, fara constructie in suprafata de 937,51 mp, situat in comuna X, jud. X,din tarlăua 53, din parcela X/1, cu nr cadastral X/1/14 si cota parte indiviza de 10 %, respectiv suprafata indiviza de 90,66 mp din terenul intravilan cu suprafata totala de 906,63, situat in comuna X, jud. X, tarla 53, parcela X/1, nr. cadastral X/1/19. Din totalul de 937,51 mp suprafata de 285 mp a fost scoasa definitiv din circuitul agricol. Pretul vanzarii fiind de X Euro, echivalentul a X lei.

Precizare: In contextul contractului de vanzare-cumparare, autentificat sub nr. X/27.10.2008, se face urmatoarea mentiune “ din pretul vanzarii de X Euro, vanzatorii ,sotii X si X , au primit de la cumparator,X, la data autentificarii contractului suma de X euro ( X), restul de pret, adica suma de X euro , se va achita pana la data de 01.03.2009”.

La data de 20 iunie 2013 prin Sedinta din Camera de Consiliu se incuvinteaza executarea silita privind pe creditorii X si X in contradictoriu cu debitorul X, prin toate formele de executare prevazute de lege, in baza titlului executoriu reprezentat de contract de vanzare-cumparare nr. X/27.10.2008 autentificat de X, X X si X si autorizeaza creditorului sa treaca la executarea silita a obligatiei cuprinse in titlu executoriu pe intreg teritoriul tarii.

Din contextul Sedintei din Camera de Consiliul in dosarul nr. X/94/2013 din data de 20.06.2013 reiese faptul ca se admite cererea de executare silita a domnului X, conform prevederilor art. 665 din Codul de procedura civila, in conformitate cu clauzele contractuale din CVC nr. X/27.10.2008. Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata s-a luat in calcul suma de X euro incasata la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare nr. X/27.10.2008, respectiv numai suma care revine suprafetei de teren scoasa din circuitul agricol.

Conform prevederilor art. 134<sup>1</sup> alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la momentul efectuării operatiunilor “(3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt

*indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator”.*

In anul 2009 nu au rezultat venituri din tranzactii imobiliare.

Cu privire la incadrarea tranzactiilor efectuate de contribuabil in sfera de aplicare a TVA, echipa de inspectie fiscala a avut in vedere urmatoarele prevederi legale:

Conform prevederilor art.126,alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 25.07.2005, prevede:

*„(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc 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 in Romania;*

*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).”*

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

Conform art. 127 alin.(1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la momentul efectuării operatiunilor

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

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

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

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

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

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 25.07.2005 :

*„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.*

*(2) In intelesul prezentului titlu , prin bunuri se inteleg bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.[...]*”

*Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata de art. 153 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la momentul efectuarii operatiunilor, care prevede :*

*„(1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea , schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”*

Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, sunt reglementate de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carei 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 modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia :

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

Astfel, potrivit art. 152 alin.(1) si alin.(3) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila la momentul efectuarii operatiunilor :

*„ (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”*

*„(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon . Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme.*

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare organele de inspecție fiscală au constatat că doamna X, avea obligatia sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA pana pe data de 10.01.2007, deoarece plafonul de scutire de X lei, conform prevederilor 152 pct.3, din Legea.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a realizat încasări din activitatea de vânzare de terenuri extravilane, depășind astfel plafonul de scutire de X lei, conform art.152 alin.(1) din același act normativ.

Pentru nerespectarea acestor prevederi legale și ca urmare a faptului că acesta nu a calculat, nu a evidențiat și nu a virat la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă încasărilor din vânzarea terenurilor realizate după data depășirii plafonului de scutire, organele de inspecție fiscală au stabilit prin decizia de impunere contestată o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de persoana fizică **X** în sumă de **X lei**.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 126 alin (1) lit.a), b), c) și d), art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal în vigoare începând anul 2006:

*„Art. 126 -Sfera de aplicare*

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

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

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

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

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt conditionate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neincadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anul 2006:

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

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

*“Definitii ale termenilor comuni*

*(1) În înțelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)*

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

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

Astfel, din prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care “desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.”

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

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

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006:

*„(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.*

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

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2006:

***„(1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”***

In ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale carui 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in anul 2006:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata.”**

Totodata, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, in forma aplicabila in perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(3) Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...] Pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.[...].”**

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in perioada 01.01.2006-31.12.2006, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de X lei, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2005, legiuitorul reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) si alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

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

**a) in situatia in care abaterea de la prevederile legale se constata inainte de inregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii. Pe perioada cuprinsa intre data constatarii de catre organele fiscale a nerespectarii obligatiei de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si data inregistrarii efective, persoana impozabila aplica regimul special de scutire prevazut de art. 152 din Codul fiscal, insa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate in aceasta perioada;[...].”**

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o **colecteze pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de

19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in 2006:

*„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata.”*

Prin urmare, se retine ca pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila, iar dupa data aderarii, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

Din raportul de inspectie fiscala anexat in copie la dosarul cauzei se retine ca persoana fizica in cauza a realizat in perioada 2005-2009, un numar de 13 tranzactii constand in operatiuni de vânzări de terenuri, valoarea tranzactionata fiind in suma de X lei.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Caracterul de continuitate al operatiunii in cauza este dat de existenta contractelor succesive de vanzarea a terenurilor, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare la persoana impozabila.

Astfel se retine ca, doamna X a realizat tranzactii imobiliare cu terenuri, care au un caracter de continuitate si nu intra in cadrul administrarii normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, sa aplice taxa pe valoarea adaugata aferenta vanzarilor de terenuri si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2005-2009 de catre contestatar, respectiv realizarea a 13 tranzactii imobiliare, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus, inca din anul 2006.

Pe cale de consecinta, contestatar, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

**Din punct de vedere fiscal operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.** Totuși, având in vedere complexitatea operatiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atentie contextul pentru a stabili cu certitudine daca operatiunea este sau nu ocazionala. Aceasta concluzie este confirmata si de

considerentele retinute de jurisprudenta comunitara degajata din spetele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) si Enkler (C – 230/94).

Din aceste spete rezulta ca activitatea cu caracter permanent poate consta atat in acte singulare, care conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dar si in acte repetate, intr-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exacta a concordantei dintre situatia de fapt, care poate fi extrem de variata, si cadrul legislativ fiscal care contureaza notiunea de activitate economica este aplicabila de la caz la caz.

Astfel, problema de a sti daca un contribuabil dobandeste bunuri in scopul activitatii sale economice, in sensul taxei pe valoarea adaugata constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciata in functie de ansamblul circumstantelor cazului, inclusiv de natura bunurilor si de perioada dintre data dobandirii bunurilor si utilizarea lor pentru activitati economice.

Prin urmare, avand in vedere ca doamna X, are calitate de persoana impozabila inca din anul 2006, **desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri care depasesc natura unor bunuri de natura personala**, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatara intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de X miliarde lei/X lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr.X/03.10.2016, situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2005-2009, rezulta ca *persoana impozabila* in cauza a depasit plafonul de scutire in luna decembrie 2006, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila, astfel incat nu poate fi retinut argumentul contestatarului potrivit caruia nu datoreaza TVA pentru terenurile vandute in anul 2006. Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Astfel, avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca doamna 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 operatiuni nu o 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 extravilane, 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.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.



Trebuie de asemenea precizat ca legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ din anul 2002, în ce privește definirea activităților economice și a persoanelor impozabile. Încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă. În ce privește vânzarea ocazională de bunuri personale, acestea nu erau în sfera de TVA, la fel ca și în prezent. Legislația de la data aderării nu a adus nou decât aceeași scutire pentru construcții care nu mai sunt noi și pentru terenuri, altele decât cele construite.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

În ceea ce privește definirea noțiunilor de activitate economică și persoane impozabile, în cuprinsul normelor date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr. 1620/29.12.2009 (pct.3) se regăsesc în plus față de reglementările existente și elemente directoare care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operațiilor privind tranzacțiile imobiliare efectuate de persoanele fizice în categoria activităților economice pentru care se datorează TVA.

De altfel, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

*„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(....)“*

*„Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se consideră a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă. (...)"*

*În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.”*

Cu toate că tranzacțiile imobiliare au natură civilă, precizăm că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unui teren este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale (Codul comercial, Codul civil). Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabili (vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

În acest sens, prevederile art.14 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează:

*„Veniturile, alte beneficii și valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.”*

Conform jurisprudentei europene (C-186/89 și C- 77/01) ale Curtii Europene de Justiție se reține că începând cu data de 01.01.2007, însuși Titlul VI al Codului fiscal referitor la TVA, precum și Normele metodologice de aplicare a acestuia fac referire explicită la utilizarea unor decizii CEJ pentru a stabili tratamentul privind TVA al unor anumite situații. România nu era membră a Uniunii Europene la data la care contestatarul îndeplinea condițiile de a deveni platitor de TVA, iar pentru determinarea legii aplicabile fiecărui caz în parte este necesar să se aibă în vedere legea aplicabilă la momentul apariției situației care a determinat aplicarea ei. Odată cu semnarea actului de aderare a României, legea internă trebuie interpretată prin raportare la dreptul comunitar, care are prioritate.

TVA este calculată la valoarea totală a vânzării, rezultând:

- În ceea ce privește plata taxei pe valoarea adăugată, conform art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, persoana obligată la plata este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri taxabile, respectiv persoanele fizice care realizează venituri din tranzacții imobiliare efectuate cu caracter de continuitate și în scop comercial, cu terenuri construite și construcții noi, și care aveau obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice conform prevederilor art.153 din Codul fiscal.

- În ceea ce privește baza impozabilă, respectiv valoarea la care se aplică TVA, aceasta este constituită, conform art. 137 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal, din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de la furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni.

Dacă, potrivit prevederilor contractuale, prețul de vânzare nu include taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile pct.23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, taxa se va determina prin aplicarea cotei standard de TVA asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Dacă, potrivit prevederilor contractuale, prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, pentru determinarea sumei taxei datorate se va procedea la aplicarea procedurii sutei marite, respectiv  $19 \times 100 / 119$ , în cazul cotei standard de TVA.

Motivațiile contestatarului de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât cu privire la obligația de înregistrare fiscală art.72 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aplicabilă în anul 2006 prevede::

*“(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. (...)*

*(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), c) și e) au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală.*

*(6) Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la:*

*a) data înființării potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică;*

*b) data eliberării actului legal de funcționare, data începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajat, după caz, în cazul persoanelor fizice. “* iar formularul pentru aprobarea declarațiilor de înregistrare a contribuabililor și a cererii de înregistrare a domiciliului fiscal a fost prevăzut prin OMFP nr. 300/2004 aplicabil de la data de 08.03.2004 și abrogat de OMFP nr. 262/2007.

De asemenea, nici motivația contestatarului precum că organul fiscal nu avea dreptul de a-i efectua verificarea fiscală este total nefondată, în condițiile în care însuși dispozițiile legale din sentința civilă anexată la dosarul cauzei dau drept organului fiscal de a emite o nouă decizie cu TVA datorată.

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate, faptul că doamna X nu a determinat momentul de la care ar fi subzistat obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA, respectiv momentul de la care avea obligația de a colecta și achita la bugetul statului a TVA pentru aceste operațiuni nu o exonerează de la plata TVA stabilită de organul fiscal. Ținând seama de activitatea desfășurată se reține că acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o persoană impozabilă întrucât a realizat venituri dintr-o activitate economică constând în vânzarea de terenuri, și nu a ținut evidența contabilă a taxei pe valoarea adăugată, nu a întocmit și depus deconturi de taxă pe valoarea adăugată și nu a virat la bugetul statului obligația fiscală rezultată reprezentând taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia după data la care a depășit plafonul legal de scutire.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice în cauză, taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de X lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de terenuri efectuate în perioada 01.01.2005 - 31.12.2009, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neintemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în suma de X lei**, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.X X/03.10.2016 emisă de Activitatea de inspecție fiscală persoane fizice din cadrul AJFP -X.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 21, art. 22, art. 23, art.72, art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 126, art. 127, art. 128, art. art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 alin. (1) pct. 20, pct. 23 alin. (8) și alin. (9) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în baza art. 279 și art. 280 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## DECIDE

1. **Respingerea ca neintemeiată** a contestației formulate de contribuabilul X cu privire la **prescripția** dreptului organelor de control de a stabili obligații fiscale aferente anilor 2005 - 2009.

2. **Respingerea ca neintemeiată** a contestației formulate de contribuabilul X, împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **X/03.10.2016**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**X/03.10.2016**, de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin care s-au stabilit obligații fiscale aferente TVA în suma de **X lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București/Tribunalul Ilfov.