



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Apolodor nr.17, Sector 5,  
Curești, CP 050741  
: +021 319 97 54  
: +021 336.85.48  
ail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 118 / 28.04.2015**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**.X. din .X., județul .X.,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub**  
**nr.906829/17.05.2013 și reînregistrată sub nr. 921496/07.10.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr..X./03.10.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr..X./07.10.2014 asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de .X., cu domiciliul în localitatea .X., cu sediul în .X., în baza Împuternicirii avocațiale Seria .X., anexată în original la dosarul cauzei.

În urma verificării efectuate la persoana fizică .X., organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./02.04.2013, în completare la Sesizarea penală nr..X./23.10.2012, prin care au fost înaintate Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr..X./02.04.2013 și Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./02.04.2013, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.4 și art.9 alin.(1) lit.a) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr..X./29.07.2013,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Împotriva Deciziei nr..X./29.07.2013 emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, .X. a formulat acțiune în contencios administrativ.

Prin Ordonanța de clasare din data de 09.04.2014, pronunțată în dosarul nr..X./P/2012, Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a dispus clasarea cauzei sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.241/2005 cu aplic. art.41 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

Prin adresa nr..X./03.10.2014, Biroul Juridic al Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. a precizat că împotriva Ordonanței de clasare menționată mai sus, nu s-a impus formularea unei căi de atac, drept urmare poate fi reluată procedura de soluționare a contestației formulate de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2014 de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X..

Având în vedere Ordonanța de clasare din data de 09.04.2014, pronunțată în dosarul nr..X./P/2012 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. și constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.209 alin.(1) lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013, cu privire la suma de **.X. lei**, reprezentând:

- TVA în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

**I. .X. contestă Decizia de impunere nr..X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013 de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., solicitând anularea acestora, pentru următoarele motive:**

Referitor la susținerea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia .X. a început activitatea economică de comercializare a celor 22 de imobile locuințe, situate în localitatea .X., județul .X. și orașul .X., județul Ilfov, prin angajarea unor costuri și făcând investiții pregătitoare, persoana fizică susține că această opinie este nelegală și netemeinică, deoarece la data demarării oricărei construcții proprietarul are obligația de a obține autorizație de construire și de a declara valoarea lucrărilor de construcție pe care le va realiza. În acest sens, menționează că a început construcția imobilelor în anul 2004 și le-a finalizat în anul 2007, fără intenția de a efectua o activitate economică.

.X. precizează că TVA colectată a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de TVA de 19% asupra prețului de vânzare al apartamentelor care au făcut obiectul vânzării, fiind încălcate prevederile contractelor de vânzare-cumpărare încheiate de aceasta, referitoare la prețul fix și nerevizuibil.

În ceea ce privește aspectele procedurale, .X. susține că obligațiile fiscale aferente anului fiscal 2007 au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu încălcarea flagrantă a dispozițiilor art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. .X. menționează că, pentru anul 2007, termenul de prescripție a început la data de 01.01.2008 și s-a împlinit la data de 31.12.2012.

Persoana fizică precizează că în speță nu pot fi reținute prevederile art.92 alin.(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, având în vedere că inspecția fiscală nu a început la data comunicată. Astfel, contestatara precizează că prin Avizul de inspecție nr..X./16.10.2012 a fost înștiințată că

inspecția fiscală va începe la data de 12.11.2012, dar aceasta nu a început la data stabilită, organele de inspecție fiscală comunicând la data de 30.01.2013 faptul că inspecția fiscală va începe la data de 21.02.2013.

De asemenea, .X. consideră că inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.98 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, considerând că, în ceea ce privește verificarea anilor fiscali 2007, 2008 și 2009, organele de inspecție fiscală erau decăzute din dreptul de a efectua inspecția fiscală.

În ceea ce privește fondul cauzei, .X. consideră că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost emise cu încălcarea prevederilor art.15 alin.(1) din Constituția României, republicată, care prevede în mod expres că *“Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile”*, având în vedere că pentru operațiunile de vânzare efectuate anterior datei de 01.01.2010 nu există nicio prevedere care să stabilească obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA, astfel de prevederi intrând în vigoare începând cu data de 01.01.2010, odată cu intrarea în vigoare a HG nr.1620/2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, pct.3 alin.(4) din Titlul VI. Prin urmare, persoana fizică susține că organele de inspecție fiscală au încălcat unul din principiile de bază ale democrației, prevăzut și în Constituția României, și anume principiul neretroactivității legii.

De asemenea, .X. menționează că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost emise cu încălcarea principiului bunei-credințe prevăzut de art.12 din Codul de procedură fiscală care prevede că relațiile dintre contribuabili și organele de inspecție fiscală trebuie să fie fundamentate pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii. Astfel, deși Agenția Națională de Administrare Fiscală a avut suficiente informații privind tranzacțiile imobiliare încheiate de aceasta, și anume pe baza datelor furnizate de notarii publici care au autentificat contractele de vânzare-cumpărare, s-a sesizat abia în anul 2012, în condițiile în care ar fi trebuit să-i comunice acest aspect încă din anul 2007, când a încheiat primele acte.

Totodată, persoana fizică susține că este abuziv faptul că organele fiscale competente nu au dispus înregistrarea din oficiu, dacă

erau îndeplinite condițiile pentru înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu dispozițiile art.153 alin.(7) din Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin Legea nr.343/2006. Mai mult, .X. precizează că, potrivit contractelor de vânzare-cumpărare prețul stabilit este total, drept pentru care organele de inspecție fiscală prin calcularea TVA la prețul din contract au făcut să rezulte o sumă eronată, ce contravine contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, încălcând principiul bunei-credințe reglementat de Codul de procedură fiscală.

.X. consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat în mod abuziv Codul fiscal atunci când i s-a făcut încadrarea în categoria persoanelor fizice care achită impozit pe venit conform art.77<sup>1</sup> și următoarele din Codul fiscal, cât și în categoria de comercianți, pentru a face posibilă aplicarea prevederilor referitoare la TVA.

Persoana fizică precizează că decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost emise cu încălcarea principiului certitudinii impunerii prevăzut de art.3 lit.b) din Codul fiscal, întrucât a desfășurat exclusiv operațiuni de vânzare a unor locuințe proprietate personală, obținând venituri din transferal proprietăților imobiliare din patrimoniul personal conform art.77<sup>1</sup> și urm. din Codul fiscal, în vigoare la data efectuării vânzării, achitând impozitele solicitate de notari publici care au autentificat actele de vânzare-cumpărare.

.X. menționează că, prin vânzarea locuințelor proprietate personală nu a acționat ca persoană impozabilă, întrucât nu a desfășurat o activitate economică în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, deoarece vânzarea bunurilor imobile proprietate personală nu este o faptă de comerț, întrucât nu se încadrează în niciuna dintre situațiile prevăzute de art.3 din Codul comercial referitoare la faptele de comerț. Din interpretarea acestui text legal, persoana fizică consideră că legiuitorul a reglementat ca fiind un act comercial numai vânzarea-cumpărarea de bunuri mobile, de unde rezultă că vânzările având ca obiect bunuri imobile nu sunt considerate acte de comerț, fiind considerate acte civile.

Persoana fizică invocă jurisprudența Curții Europene de Justiție în cauzele C-400/98 Breitsohl, C-268/83 Rompelman, C-110/94 INZO, C-110/98 și C-147/98 Gabalfrisa și alții, și C-152/02 Terra Baubedarf, concluzionând faptul că neacordarea dreptului de deducere a TVA la momentul exigibilității este contrară principiului neutralității TVA în sensul că împovărează furnizorul de pe lanț cu costul de TVA în cursul activității sale economice.

Având în vedere considerentele expuse mai sus, persoana fizică .X. solicită anularea în totalitate a Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013.

**II. Organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X.,** au efectuat o inspecție fiscală parțială la persoana fizică .X. care a cuprins perioada 01.01.2007–30.06.2012, urmare Avizului de inspecție fiscală nr..X./16.10.2012, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013, contestată.

Inspecția fiscală s-a desfășurat la sediul A.I.F. .X. în conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și OMFP nr.1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice.

Potrivit aplicației informatice Fiscnet a Ministerului Finanțelor Publice care preia informațiile transmise de notarii publici prin declarațiile informative 208 privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, persoana fizică .X. figurează în calitate de vânzător, în perioada 2008 – 2011, cu tranzacții imobiliare derulate prin BNP .X., BNP .X., BNP .X., BNP .X., BNP .X., BNP .X., privind imobilele situate în orașul .X., și orașul .X.

Urmare informațiilor primite de la birourile notariale anterior menționate, de la Primăria .X., Primăria .X., precum și a contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către .X., fiul și mandatarul persoanei fizice .X., organele de inspecție fiscală au constatat că, aceasta a efectuat în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012, tranzacții imobiliare cu locuințe și teren intravilan, nefiind înregistrată fiscal din punct de vedere al TVA pentru activitatea de tranzacții efectuate ca persoană fizică.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat un număr de 23 tranzacții imobiliare în valoare totală de .X. lei, în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012, din care 5 în anul 2007 (cu venituri în sumă de .X. lei), 6 în anul 2008 (cu venituri realizate în sumă de .X. lei), 5 în anul 2010 (cu venituri realizate în sumă de .X. lei), 6 în anul 2011 (cu venituri realizate în sumă de .X. lei) și 1 în anul 2012 (cu venituri realizate în sumă de .X. lei). Prin

urmare, organele de inspecție fiscală au încadrat contribuabilul .X. în categoria persoanelor impozabile reglementate de dispozițiile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.18, respectiv art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a asigurat organizarea conducerii evidenței TVA, respectiv conducerea jurnalelor de vânzări și cumpărări, în conformitate cu prevederile art.127 alin.(9) din Codul fiscal.

În consecință, pentru anul 2004, moment la care a fost inițiată activitatea economică, organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art.127 alin.(1) din Codul fiscal coroborate cu cele ale pct.2 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora orice persoană fizică devine persoană impozabilă din punct de vedere al TVA dacă desfășoară o activitate economică și dacă, pentru aceasta, obține venituri cu caracter de continuitate.

Totodată, a rezultat că operațiunile efectuate de .X. privind livrări de construcții și teren curți construcții intră în sfera de aplicare a TVA, îndeplinind condițiile prevăzute de art.126 alin.(1), alin.(3) și alin. (4) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. nu a respectat obligația declarării cifrei de afaceri estimate, conform dispozițiilor art.146 alin.(4) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2004, ce permitea aplicarea regimului special de scutire de la plata TVA, reglementat de prevederile art.152 alin.(1) din același act normativ.

Pentru anul 2007, perioadă în care au început livrările imobilelor situate în .X., jud..X. și .X., organele de inspecție fiscală au aplicat dispozițiile art.126 alin.(1), alin.(9) lit.a), art.127 alin.(1) și (2), art.128 alin.(1) și alin.(3) lit.a), art.141 alin.(2) lit.f) și art.150 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, precum și cele ale pct.37 alin.(3), (4) și (5) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a încasat înainte de efectuarea tranzacțiilor imobiliare avansuri pentru contractele de vânzare-cumpărare nr..X./24.01.2008, nr..X./06.12.2007 și nr..X./06.12.2007.

Din cele 23 tranzacții imobiliare efectuate de persoana impozabilă .X. în perioada decembrie 2007-aprilie 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că 22 tranzacții imobiliare privesc

construcții și terenurile aferente în valoare de .X. lei și o tranzacție cu teren intravilan în valoare de .X. lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a început activitatea economică angajând costuri și făcând investiții pregătitoare, la data când a început construirea celor 22 imobile de locuințe, situate la adrese diferite, astfel:

Din informațiile transmise de Primăria .X. organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a obținut o serie de autorizații de construire, respectiv: autorizația de construire nr..X./26.07.2004, autorizația de construire nr..X./09.08.2004, autorizația de construire nr..X./15.10.2004, autorizația de construire nr..X./21.04.2005, autorizația de construire nr..X./21.04.2005 și autorizația de construire nr..X./21.04.2005.

Din procesele-verbale de recepție, organele de inspecție fiscală au constatat că imobilele din localitatea .X. au fost executate de către .X. SRL .X., în baza contractului nr..X./01.03.2006, încheiat între această societate și .X..

Conform Actului de dezmembrare a proprietății (lotizare) autentificat sub nr..X./06.12.2007, imobilul situat în .X. a fost dezmembrat de persoana fizică, rezultând un număr de 15 loturi, din care, în perioada decembrie 2007–aprilie 2012, .X. a vândut un număr de 13 loturi compuse din teren și construcții, precum și cota indiviză din terenul intravilan curți-construcții, identificat prin loturile 14-15.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că valoarea declarată inițial pentru lucrările de construire din orașul .X. din cadrul complexului rezidențial de 12 vile a fost de .X. lei, conform autorizațiilor de construire, iar valoarea veniturilor obținute urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate cu cele 13 imobile, precum și cotele indivize aferente loturilor 14-15, conform contractelor de vânzare-cumpărare a fost de .X. lei.

În ceea ce privește imobilele situate în orașul .X., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, acestea au fost edificate în baza autorizației de construire nr..X./10.08.2004 pentru executarea Ansamblului 9 locuințe .X., împrejmuire, utilități (branșamente), finalizate la data de 18.04.2007, execuția lucrărilor fiind efectuată în regie proprie.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în conformitate cu Actul de dezmembrare a proprietății (lotizare) nr..X./21.12.2007, imobilul situat în orașul .X. a fost dezmembrat de persoana fizică într-un număr de 14 loturi, în perioada decembrie 2007 – iunie 2011, .X. vânzând un număr de 9 loturi compuse din teren și construcții, precum și cotele indivize aferente loturilor 10-14, astfel cum rezultă din contractele de vânzare-cumpărare.



Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea declarată inițial pentru executarea lucrărilor de construire ale ansamblului, conform autorizației de construire nr..X./10.08.2004 a fost de .X. lei, iar valoarea veniturilor obținute urmare tranzacțiilor imobiliare a fost de .X. lei.

În ceea ce privește aspectele privind identificarea și stabilirea cantităților și proveniența mărfurilor, materiilor prime și serviciilor achiziționate utilizate pentru construirea imobilelor din .X. și .X., respectiv contracte încheiate cu firme de construcții sau persoane fizice autorizate, devize de lucrări, procese-verbale de recepție pe faze de lucrări sau finale, precum și care au fost plățile efectuate către furnizorii de servicii și bunuri, din răspunsurile date organelor de inspecție fiscală de către avocat .X., împuternicit al persoanei fizice .X., nu s-au putut clarifica aceste aspecte. Astfel, avocat .X. a precizat că nu mai există documente justificative și nu au fost păstrate aceste documente, având în vedere că lucrările au fost efectuate în perioada 2005-2007, iar plățile au fost efectuate prin transfer bancar sau numerar în funcție de valoarea facturilor primite.

În ceea ce privește caracterul de continuitate al activității desfășurate de persoana fizică, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă .X. a inițiat activitatea economică din anul 2004 și a continuat în anul 2005, respectiv construcția imobilelor din .X. și .X., iar ulterior în perioada decembrie 2007–aprilie 2012, acestea au fost vândute, rezultând obținerea de venituri cu caracter de continuitate.

La control s-a constatat că livrările efectuate nu sunt ocazionale, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii primei construcții în baza autorizației de construire nr..X./26.07.2004, care a continuat în anul 2004, prin construirea mai multor imobile în baza autorizațiilor de construire nr..X./09.08.2004, nr..X./15.10.2004 și în anul 2005 conform autorizațiilor de construire nr..X./21.04.2005, nr..X./21.04.2005 și nr..X./21.04.2005 situate în orașul .X., precum și ansamblul de 9 locuințe .X., situat în orașul .X., în baza autorizației de construire nr..X./10.08.2004.

Astfel, potrivit prevederilor art.126 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) lit.a), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2004, la data când a fost inițiată activitatea economică, pct.2 alin.(1) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele

de inspecție fiscală au stabilit că persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală intră în categoria persoanelor impozabile, în situația în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, ca în cazul persoanei verificate .X..

În același sens, organele de inspecție fiscală precizează că obținerea autorizației de construire presupune angajarea de costuri din partea contribuabilului, ca de exemplu întocmirea unui proiect față de care autorizația de construire nu poate fi emisă, iar autorizația de construire presupune un cost reprezentat de taxa care trebuie achitată la primăria emitentă.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat, fără echivoc, intenția contribuabilului de a desfășura o activitate economică încă din luna iulie 2014, lună în care a obținut prima autorizație de construire nr..X./26.07.2004, pentru imobilul 4 locuințe unifamiliale, din cadrul complexului rezidențial situat în orașul .X., titularul autorizației .X. angajând costuri în vederea obținerii respectivei autorizații, după care tot în anul 2004, respectiv 2005 a obținut autorizațiile de construire nr..X./09.08.2004, nr..X./10.08.2004, nr..X./15.10.2004, nr..X./21.04.2005, nr..X./21.04.2005 și nr..X./21.04.2005.

Potrivit autorizației de construire nr..X./26.07.2004, mai sus menționată, .X. a declarat o valoare a lucrărilor de .X. lei, peste plafonul de scutire pentru întreprinderi mici de .X. lei, prevăzut de art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru primul imobil compus din 4 locuințe unifamiliale, din cadrul complexului rezidențial de vile, situate în orașul .X., ceea ce impunea ca persoana fizică .X. să solicite înregistrarea în scopuri de taxă înainte de efectuarea operațiunilor.

De asemenea, tot în anul 2004, respectiv 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea declarată a lucrărilor efectuate în baza autorizațiilor de construire nr..X./09.08.2004 (.X. lei), nr..X./15.10.2004 (.X. lei), nr..X./21.04.2005 (.X. lei), nr..X./21.04.2005 (.X. lei) și nr..X./21.04.2005 (.X. lei) emise de Primăria .X., privind celelalte imobile compuse din 9 locuințe unifamiliale, din cadrul complexului rezidențial de vile situate în orașul .X., a fost de .X. lei, iar valoarea declarată a lucrărilor efectuate în baza autorizației de construire nr..X./10.08.2004 emisă de Primăria .X., privind cele 9 imobile situate în orașul .X. a fost de .X. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că intenția persoanei fizice .X. la data când a fost începută activitatea

economică a fost de construire a unui complex rezidențial de 12 vile (în fapt, conform autorizațiilor de construire au fost construite 13 locuințe unifamiliale), situate în orașul .X. și de construire a 9 imobile locuințe situate în orașul .X., sat .X., conform autorizațiilor menționate.

Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că, întrucât persoana fizică .X. a inițiat o activitate economică în anul 2004, prin construirea imobilelor conform autorizațiilor menționate, a angajat costuri și a făcut investiții pregătitoare construirii acestor imobile, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, înainte de începerea activității economice, în baza autorizației de construire nr..X./26.07.2004, privind construirea primului imobil de locuințe situat în .X., respectiv până la data de 01.07.2004, conform prevederilor art.153 alin.(1) din Codul fiscal, în vigoare în anul 2004.

Pentru nedeclararea în termenul legal ca plătitor în scopuri de TVA, persoana fizică .X. a fost sancționată de organele de inspecție fiscală cu amendă, potrivit dispozițiilor art.219 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2007–aprilie 2012, persoana fizică .X. a efectuat 13 tranzacții imobiliare cu locuințe situate în orașul .X., jud..X., din care 8 tranzacții imobiliare privind construcții noi, impozabile din punct de vedere al TVA, conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./31.01.2008, nr..X./24.07.2008, nr..X./12.09.2008, nr..X./08.10.2008 și 5 tranzacții imobiliare care privesc construcții vechi, scutite la plata TVA, conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./15.02.2010, nr..X./07.07.2010, nr..X./12.07.2010, nr..X./23.11.2010, nr..X./27.04.2012, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada decembrie 2007–iunie 2011, persoana fizică .X. a efectuat 9 tranzacții imobiliare cu locuințe situate în orașul .X., str..X., din care 3 tranzacții imobiliare privind construcții noi, impozabile din punct de vedere al TVA, conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./21.12.2007, nr..X./24.01.2008 și nr..X./08.05.2008 și 6 tranzacții imobiliare privind construcții vechi, scutite la plata TVA, conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./03.05.2010, nr..X./17.02.2011, nr..X./07.04.2011,

nr..X./07.04.2011, nr..X./04.05.2011, nr..X./29.06.2011, în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

Totodată, persoana fizică .X. a efectuat o tranzacție cu teren intravilan situat în orașul .X., str..X., F.n., jud..X., conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./25.03.2011, care la momentul vânzării avea categoria de folosință “altele” conform extrasului de Carte funciară nr..X./23.03.2011, organele de inspecție fiscală stabilind faptul că operațiunea este taxabilă din punct de vedere al TVA, în conformitate cu dispozițiile art.141 alin.(2) lit.f) Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana impozabilă .X. a desfășurat activitate economică care a determinat obținerea de venituri cu caracter de continuitate, având în vedere următoarele aspecte:

- vânzările de bunuri imobile, prin numărul, diversitatea, ritmicitatea și sumele obținute, au determinat obținerea de venituri cu caracter de continuitate;

- bunurile imobile au provenit din cumpărări anterioare (în cazul terenurilor pe care au fost edificate construcțiile) sau din construcții edificate în regie proprie (în cazul imobilelor din .X.) sau din construcții edificate în baza contractului nr. .X. încheiat cu SC .X. SRL .X. (în cazul imobilelor din .X.) și care au fost vândute integral în perioada decembrie 2007 – aprilie 2012;

- pentru nici unul dintre imobile nu s-a făcut dovada utilizării în scopuri personale;

- s-a constatat angajarea și utilizarea de resurse financiare și/sau materiale pentru atingerea scopului economic.

În ceea ce privește TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2007–aprilie 2012, persoana impozabilă .X. a efectuat:

- 11 tranzacții care privesc construcții vechi, situate în .X. și .X., operațiuni ce sunt scutite la plata TVA;

- o tranzacție cu teren categoria de folosință “altele”, situat în .X., operațiune scutită din punct de vedere al TVA;

- 11 tranzacții care privesc construcții noi, tranzacții care sunt impozabile din punct de vedere al TVA și au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./21.12.2007, nr..X./24.01.2008, nr..X./31.01.2008, nr..X./08.05.2008, nr..X./24.07.2008, nr..X./12.09.2008,

nr..X./08.10.2008. Având în vedere că aceste contracte de vânzare-cumpărare prevăd că prețul vânzării convenit de părți nu conține și TVA, faptul că la data efectuării tranzacțiilor persoana fizică .X. nu era înregistrată ca plătitor de TVA, astfel încât prețul vânzării nu putea conține TVA, organele de inspecție fiscală au calculat TVA cu cota de 19% în perioada decembrie 2007–octombrie 2008, perioadă când au avut loc livrările, stabilind TVA datorată bugetului consolidat al statului în sumă de .X. lei, aferentă veniturilor în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1), art.128 alin.(1), art.134 alin.(3), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.153 alin.(1) și art.156<sup>2</sup> Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.94 alin.(3) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din analiza contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul contractelor autentificate sub nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007 și nr..X./24.01.2008, contravaloarea imobilelor a fost încasată în avans, conform antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..X./05.10.2007 și antecontractul din data de 11.09.2007.

Având în vedere dispozițiile art.134 alin.(1)-alin.(3), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(3), art.134<sup>2</sup> alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2007, când au fost încasate avansurile, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA în cotă de 19% aferentă avansurilor încasate, datorată bugetului general consolidat al statului în perioada cuprinsă între data încasării avansului și data regularizării acestora prin contractele de vânzare-cumpărare. Deoarece aceste avansuri au fost regularizate la perfectarea actelor de vânzare-cumpărare, pentru TVA în sumă totală de .X. lei organele de inspecție fiscală au stabilit numai accesorii calculate între data încasării avansului 11.09.2007, respectiv 05.10.2007, și data finalizării tranzacțiilor 24.01.2008, respectiv 06.12.2007.

Referitor la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada când avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, persoana fizică .X. nu a întocmit și depus deconturile de TVA, în consecință taxa deductibilă nu a fost avută în vedere la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată sau de recuperat.

Deoarece persoana fizică nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în termenul prevăzut de lege, respectiv înaintea

începerii activității economice și nu a prezentat documente privind cheltuielile efectuate, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea TVA colectată, în funcție de avansurile încasate și contractele de vânzare-cumpărare identificate, în conformitate cu dispozițiile pct.62 alin.(2) lit.a) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X. are dreptul să ajusteze TVA în primul decont depus după înregistrare sau într-un decont ulterior, astfel cum rezultă din dispozițiile pct.62 alin.(4) lit.b) și alin.(5) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, astfel încât organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea doar a TVA colectată, aferentă perioadei septembrie 2007 – octombrie 2008.

Pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat, până la data de 26.03.2013, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) și art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, potrivit dispozițiilor art.120<sup>1</sup> din același act normativ.

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

A) Aspecte procedurale:

a.1) În ceea ce privește excepția ridicată de persoana fizică referitoare la faptul că obligațiile fiscale aferente anului fiscal 2007 au fost stabilite de organele de inspecție fiscală cu încălcarea flagrantă a dispozițiilor art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, se reține:

Art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art.23 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„ 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.”,*  
“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”.*

Prin urmare, se reține că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începând să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Având în vedere cele menționate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile în speță, afirmația persoanei fizice potrivit căreia, pentru anul 2007, termenul de prescripție a început la data de 01.01.2008 și s-a împlinit la data de 31.12.2012, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că pentru luna decembrie 2007, când au fost identificate tranzacțiile imobiliare efectuate conform contractelor de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007 și nr..X./21.12.2007, pentru care organele de inspecție fiscală au dispus colectarea TVA, obligația de declarare a fost data de 25.01.2008, respectiv termenul de depunere a decontului de TVA – formularul .X..

Prin urmare, având în vedere dispozițiile art.91 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, anterior citate, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început să curgă de la data de 01.01.2009.

Având în vedere că inspecția fiscală a început la data de 21.02.2013, dată la care prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a suspendat, conform prevederilor art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

iar Decizia de impunere nr..X., contestată, a fost emisă la data de 02.04.2013, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor bugetare de natura TVA și accesorii aferente, pentru contractele încheiate de persoana fizică .X. în luna decembrie 2007, în interiorul termenului de prescripție.

a.2) Referitor la afirmația persoanei fizice potrivit căreia organele de inspecție fiscală erau decăzute din dreptul de a efectua inspecția fiscală, întrucât inspecția fiscală a fost efectuată cu încălcarea prevederilor art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

Art.98 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:*

*a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*

*c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că, în cazul altor categorii de contribuabili decât contribuabilii mari inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Pentru această categorie de contribuabili, inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe o perioadă de 5 ani, dacă este identificată cel puțin una dintre situațiile prevăzute de art.98 alin.(3) din OG nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus menționate.

Or, potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat toate cele trei situații prevăzute de actul normativ mai sus citat.



Având în vedere că argumentele de natură procedurală nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013.

B) Aspecte de fond:

Referitor la suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

**Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada decembrie 2007- octombrie 2008, persoana fizică .X. datorează TVA, în condițiile în care a desfășurat o activitate economică care a determinat obținerea de venituri cu caracter de continuitate.**

**În fapt**, în perioada decembrie 2007–aprilie 2012, persoana fizică .X. a efectuat un număr de 22 tranzacții imobiliare constând în construcții și terenurile aferente în valoare de .X. lei și o tranzacție cu teren intravilan în valoare de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a obținut autorizații de construire și a construit un complex rezidențial de 13 vile unifamiliale, situat în orașul .X. și 9 imobile locuințe situate în orașul .X., pe care le-a vândut în perioada decembrie 2007–aprilie 2012.

În ceea ce privește TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada decembrie 2007–octombrie 2008, persoana impozabilă .X. a efectuat 11 tranzacții care privesc construcții noi, tranzacții care sunt impozabile din punct de vedere al TVA și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului TVA de plată în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1), art.128 alin.(1), art.134 alin.(3), art.137 alin.(1) lit.a), art.153 alin.(1) și art.156<sup>2</sup> Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale art.94 alin. (3) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, sunt condiționate de cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA 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.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

*„(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.”*

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125<sup>1</sup> pct.18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, are următoarea semnificație:

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

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

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„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 explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit pct.3 alin.(1) în vigoare în perioada când au avut loc livrările, respectiv 03.04.2007 – 15.12.2008:

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

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie

neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

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

În același sens este și Decizia civilă nr..X./31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel .X.-Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr..X./30/2010, irevocabilă.

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

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 03.04.2007:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) pct.1) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 – 15.12.2008, prevede:

*“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să*

solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 alin.(4) din același act normativ, care stipulează:

“(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).”

În explicitarea prevederilor alin.(1) al art.153 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri pentru inițierea unei activități economice, în speță, obținerea de

autorizații de construire pentru construirea complexului rezidențial de 13 vile în orașul .X. și 9 imobile locuințe situate în orașul .X..

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, potrivit deciziei C-110/94 (.X.), chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a VI-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE), și în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

La paragraful 15 din Cazul .X. se face trimitere la paragraful 22 din Cazul Curții Europene de Justiție C-268/83 (.X.), Curtea susține că activitățile economice prevăzute la art.4 (1) din Directiva a VI-a pot consta în câteva tranzacții consecutive și aceste activități preparatorii, cum ar fi achiziția de bunuri, de proprietăți mobiliare, trebuie tratate ca reprezentând activitate economică.

Totodată, se reține că orice persoană care are intenția, confirmată de elemente obiective, să înceapă în mod independent a activitate economică și care efectuează primele cheltuieli de investiții în acest scop trebuie considerată o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție în Hotărârea din .X. iunie 2000, .X., C-400/98, punctul 34, Hotărârea din 01 martie 2012, .X., C-280/10 punctul 30 și Hotărârea din 14 februarie 1985, .X., C-268/83, punctul 23).

În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă cheltuieli pregătitoare inițierii investiției. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale.

Totodată, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2007:

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

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

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

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

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

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

În perioada 01.01.2008-31.12.2008, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de TVA pentru următoarele operațiuni:

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de TVA livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă până la data de 15.12.2008:

*„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”*

Prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare trebuie coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, care precizează:

*“(1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că prin efectuarea de investiții pregătitoare și angajării de costuri, persoana fizică .X. a intenționat să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA, având obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, având în vedere că aceasta a declarat că urma să realizeze o cifră de afaceri care depășește plafonul de scutare.

Astfel, organul de soluționare a contestației, reține faptul că aceasta, are calitatea de persoană impozabilă, a derulat tranzacții cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzări de construcții noi, rezultă că operațiunile desfășurate de contestatară intră în sfera de aplicare a TVA, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 din Codul fiscal, născându-se obligația înregistrării ca plătitoare de TVA.

În ceea ce privește modul de calcul al TVA, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr..X./2014, aprobată prin OMFP nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

*„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:*

*a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea*



*Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;*

*b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;*

*c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, prin adresa nr..X./19.01.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat persoanei fizice .X. să facă dovada dacă, în calitate de vânzător, are sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare solicitării direcției noastre, persoana fizică .X., prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 190/02.02.2015, a precizat faptul că “*taxa pe valoarea adăugată nu poate fi recuperată de la dobânditor pentru perioada vizată de organele fiscale de control, datorită împlinirii termenului de prescripție civilă de 3 ani*”.

Având în vedere adresa nr.A\_SLP 190/02.02.2015, menționată mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat sprijinul organelor de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în considerarea prevederilor stipulate la lit.b) din Decizia Comisiei fiscale centrale nr..X./2014, mai sus citate, să recalculeze TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, precum și accesoriile.

Urmare solicitării direcției noastre, prin adresa nr..X./05.02.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A\_SLP 287/11.02.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., au precizat următoarele:

- recalcularea TVA, s-a efectuat pentru contractele de vânzare-cumpărare autentificate sub nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./06.12.2007, nr..X./21.12.2007, nr..X./24.01.2008, nr..X./31.01.2008, nr..X./08.05.2008, nr..X./24.07.2008, nr..X./12.09.2008, nr..X./08.10.2008, având în vedere că prețul vânzării convenit între vânzător și clienți, nu a avut nicio mențiune cu privire la TVA.

- prin Decizia de impunere nr..X./02.04.2013 a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, iar urmare recalculării TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, rezultând o diferență nedatorată de TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice .X., TVA în cuantum de .X. lei aferentă tranzacțiilor constând în vânzarea de construcții noi efectuate în perioada decembrie 2007– octombrie 2008, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va

respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr..X./05.02.2015 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., menționată mai sus, și prevederile legale aplicabile, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./02.04.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./02.04.2013, în ceea ce privește suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedatorată urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în OMFP nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr..X./2014.

Referitor la afirmația persoanei fizice potrivit căreia organele de inspecție fiscală au aplicat retroactiv dispozițiile legale, fiind încălcate prevederile art.15 alin.(1) din Constituția României, anume principiul retroactivității legii, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum rezultă din analiza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X., obligații fiscale în baza unor prevederi legale aplicabile în perioada efectuării operațiunilor care fac obiectul impozitării (2007-2012), respectiv perioada când a fost inițiată activitatea economică și când contribuabilul avea obligația să se înregistreze plătitor de TVA (2004).

Totodată, argumentele contestatoarei cu privire la faptul că „nu este persoană impozabilă”, nu a „desfășurat activități economice în sensul art.127 alin.(2)” din Codul fiscal, operațiunea de vânzare-cumpărare de imobile este o operațiune civilă, din sfera faptelor de

comerț, Codul comercial exclude vânzarea de imobile, precum și faptul că în Codul fiscal nu există o definiție a comerciantului din perspectiva legii comerciale, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, întrucât din punct de vedere fiscal, TVA aferentă livrării unui bun imobil 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 familiei, Codul civil, Codul comercial), drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contestatoare (vânzarea de bunuri imobile), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor din Codului Civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, potrivit art.1 alin.(3) din același act normativ: „*în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.*”

De asemenea, argumentul persoanei fizice .X. referitor la faptul că încadrarea operațiunilor de vânzare imobile proprietate personală în sfera de aplicare a TVA, este în contradicție cu celelalte prevederi ale Codului fiscal cu privire la impozitul pe venit, respectiv prevederile art. 77<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Art. 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 03.04.2007, respectiv în perioada când persoana fizică .X. a început să efectueze livrări de construcții noi, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului, la 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, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare, acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanei fizice .X. având în vedere că aceasta, a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități

economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia autoritatea fiscală, prin modul eronat prin care a calculat această taxă, nu acordă dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate în această perioadă, încălcând principiul neutralității fiscale, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit legislației în domeniul TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA în conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

*„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147”.*

Or, așa cum s-a reținut mai sus, persoana impozabilă .X. până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.04.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013, contestată, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

Totodată, potrivit art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

*“(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”*

În concluzie, dreptul de deducere a TVA se exercită prin decontul de TVA, aferent perioadei fiscale în care sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, decont care se depune, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de

01.01.2007, la organele fiscale competente de către persoanele înregistrate conform art.153 din același act normativ, respectiv persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Mai mult, în ceea ce privește susținerea persoanei fizice potrivit căreia potrivit principiului neutralității TVA, persoana impozabilă trebuie să-și exercite dreptul de deducere prin scăderea din totalul taxei, datorate pentru o anumită perioadă, a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere dreptul de deducere al TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu este în concordanță cu textele legii fiscale, și anume TVA pentru care se poate exercita dreptul de deducere în condițiile prevăzute de legea fiscală este aferentă achizițiilor de bunuri și/sau servicii, efectuate în amonte, iar TVA pentru care o persoană impozabilă are obligația colectării este aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii, efectuate în aval.

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că prin Nota explicativă, respectiv Anexa nr.71 la raportul de inspecție fiscală, la întrebarea nr.2, *“Doamna .X. deține documente privind materialele și serviciile achiziționate utilizate pentru construirea imobilelor din .X. și .X., contracte încheiate cu firme de construcții sau persoane fizice autorizate, devize de lucrări, procese verbale de recepție pe faze de lucrări sau finale?”*, împuternicitul persoanei impozabile .X. a răspuns *“Având în vedere că lucrările au fost efectuate în perioada 2005-2007, nu mai există documente justificative și nu au fost păstrate aceste documente.”*

În ceea ce privește afirmația contestată potrivit căreia decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală au fost emise cu încălcarea principiului bunei-credințe stabilit la art.12 din Codul de procedură fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală, înainte de emiterea actelor administrativ fiscale contestate a efectuat toate demersurile procedurale legale, transmitând invitații, aviz de inspecție fiscală, în vederea clarificării din punct de vedere fiscal al tranzacțiilor imobiliare efectuate, fără ca persoana fizică să dea curs acestor invitații.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

## DECIDE

1) **Admiterea în parte a contestației** formulată de persoana fizică .X., și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

2) **Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./02.04.2013 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Pct.2) din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL**  
.X.