



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



**DECIZIA nr. 802/475/27.05.2013**

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica  
... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ....

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat  
de AIF sub nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr.... cu privire la contestatia  
formulata de Persoana Fizica ....

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str. ... nr. ..., Jud.  
... si CIF RO ....

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in Decizia de  
impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia  
fiscala nr. ..., este autentificata prin semnatura si stampila reprezentantului legal  
pentru care s-a depus imputernicirea avocatului in original.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207  
alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, in raport de data comunicarii  
Deciziei de impunere si de data inregistrarii contestatiei la DGFP ....

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile  
prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind  
solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de  
control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice;  
DGFP ... prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe  
fond contestatia.

**I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si  
impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anularea acestor**

acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele  
MOTIVE:

1) In ceea ce priveste nerespectarea procedurii referitoare la perioada desfasurarii inspectiei fiscale

Petentul a precizat ca organele de inspectie fiscala au întocmit Avizul de inspectie fiscala înregistrat la DGFP ... sub nr. ..., prin care acesta a fost instiintat ca va face obiectul unei inspectii fiscale cu privire la TVA, începând cu data de 23.12.2011.

Deoarece nu a putut fi contactat, asa cum reiese din continutul raportului de inspectie fiscala, avizul de inspectie fiscala a fost publicat pe internet in data de 12.01.2012, considerandu-se ca s-a respectat procedura de comunicare, cu data comunicarii 27.01.2012.

In data de 20.02.2012, avizul de inspectie fiscala sus mentionat i-a fost inmanat petentului sub semnatura.

Având in vedere cele prezentate mai sus si conform celor înscrise in raportul de inspectie fiscala, petentul considera ca data începerii inspectiei fiscale a fost 20.02.2012.

Raportul de inspectie fiscala contestat a fost încheiat in data de 05.12.2012 si înregistrat la DGFP ... sub nr. ....

Petentul precizeaza ca in raportul de inspectie fiscala s-au consemnat urmatoarele:

„Inspectia fiscala s-a efectuat in zilele de 20 februarie, 9 si 14 martie, 4 si 18 aprilie, 7 si 20 iunie, 4 si 29 octombrie, 29 noiembrie si 3 decembrie 2012 de catre ... si ....”

Contestatorul precizeaza ca inspectia fiscala a fost începuta la data de 20.02.2012 si a fost încheiata la data de 05.12.2012 (perioada care a depasit termenul de 3 luni recomandat pentru desfasurarea inspectiei fiscale, conform OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare).

Acesta considera ca sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 104 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, în functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni.”;
- art. 104 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).”;

- art. 104 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Conditiiile si modalitatiile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica în Monitorul Oficial al României, Partea I”;
- Ordinul nr. 14/2010 al Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind conditiile si modalitatiile de suspendare a inspectiei fiscale, publicat in Monitorul Oficial, Partea I, nr. 40/19.01.2010, care prevede:

„ART. 1

Inspectia fiscala poate fi suspendata de catre conducatorul activitatii de inspectie fiscala competent, la propunerea sefului de serviciu si a organelor de inspectie fiscala care efectueaza inspectia fiscala.

ART. 2

Inspectia fiscala poate fi suspendata când este îndeplinita una dintre urmatoarele conditii nu numai daca neindeplinirea acesteia împiedica finalizarea inspectiei fiscale:

- a) pentru efectuarea unuia sau mai multor controale încrucisate;
- b) pentru remedierea unor deficiente constatate în timpul inspectiei fiscale si care au facut obiectul unei „dispozitii privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala”;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize conform Codului de procedura fiscala;
- e) pentru efectuarea de cercetari specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realitatii unor tranzactii;
- f) la solicitarea scrisa a contribuabilului ca urmare a aparitiei unei situatii obiective, confirmata de echipa de inspectie fiscala, care conduce la imposibilitatea continuarii inspectiei fiscale. Pe parcursul unei inspectii fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia, doar o singura data;
- g) pentru solicitarea unor informatii suplimentare de la autoritatile fiscale similare din alte state membre ale Uniunii Europene sau din state cu care România are încheiate conventii internationale pentru schimburile de informatii în scopuri fiscale;
- h) pentru elaborarea si prezentarea dosarului preturilor de transfer în cazul contribuabililor care desfasoara tranzactii cu persoane afiliate;
- i) la propunerea directiei generale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala care coordoneaza activitatea de inspectie fiscala, pentru valorificarea unor informatii rezultate din alte actiuni de inspectie fiscala, primite de la alte institutii ale statului sau de la terti.

(3) In cazul avizarii, referatul va fi supus aprobării conducatorului activitatii de inspectie fiscala.

(4) Referatul aprobat de conducatorul activitatii de inspectie fiscala va fi anexat la raportul de inspectie fiscala, încheiat la finalizarea inspectiei fiscale.

ART. 4

Data de la care se suspenda actiunea de inspectie fiscala va fi comunicata în scris contribuabilului.

ART. 5

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

Procedura de suspendare a inspectiei fiscale este prezentata la capitolul III. 7 din Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspectia fiscala, emis in temeiul art. 12 alin. (3) din Hotarârea Guvernului nr. 495/2007 privind organizarea si functionarea ANAF, cu modificarile si completarile ulterioare, având in vedere prevederile art. 228 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 221/2008 privind elaborarea de proceduri pentru inspectia fiscala.

In acest sens, petentul precizeaza ca nu a fost instiintat ca ar fi fost suspendata inspectia fiscala si nici ca ar fi fost reluata, inspectia fiscala desfasurandu-se in perioada 20.02.2012-05.12.2012, contrar prevederilor art. 104 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, acesta apreciaza ca nu s-au respectat prevederile procedurale cu privire la modul de desfasurare al inspectiei fiscale, incalcandu-se totodata prevederile art. 105 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Inspectia fiscala va fi efectuata în asa fel incat sa afecteze cât mai puțin activitatea curenta a contribuabililor si sa utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale."

Potentul precizeaza ca actele emise ulterior datei de 20.02.2012, deci ulterior expirarii termenului pentru desfasurarea inspectiei fiscale, sunt acte emise in lipsa unui aviz de inspectie fiscala, deci nu produc in mod valabil efecte juridice, mentionand ca referitor la acest aspect s-a pronuntat si Tribunalul Vâlcea - Sectia Comerciala si Contencios Administrativ Fiscal prin Sentinta nr. 1580/CAF/24.11.2009 data in dosarul nr. 1992/90/, ramasa definitiva si irevocabila prin Decizia Curtii de Apel Pitesti, precizând urmatoarele:

„Termenul de trei luni in care trebuia finalizata inspectia este un termen imperativ.

Neindeplinirea actului procedural (raportul) in termenul prevazut de lege atrage decaderea ca sanctiune procedurala care consta in pierderea

dreptului de a îndeplini actul de procedura, care în speta este raportul de inspectie, dacă nu a fost respectat termenul prevăzut de lege.

Tot ca efect al decaderii, dacă partea a fost decazută din dreptul de a efectua actul de procedura și totuși face acel act, acesta este lovit de nulitate.

Actele ulterioare făcute pe baza unui act efectuat după expirarea termenului legal imperativ sunt și ele atinse de sancțiunea nulității, dacă nu pot avea o existență de sine statatoare.”

2) In ceea ce privește nerespectarea procedurii referitoare la modul de întocmire al avizului de inspectie fiscală, având ca și consecință nulitatea deciziei de impunere

Petentul precizează că, conform avizului de inspectie fiscală, a fost persoana supusă inspectiei fiscale identificat de organele de inspectie fiscală prin CNP, conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:

- a) pentru persoanele juridice, precum și pentru asocieri ai alte entități fără personalitate juridică, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;
- b) pentru comerciant, persoane fizice și juridice, precum și pentru alte entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale;
- c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;
- d) pentru persoanele fizice, altele decât cele prevăzute la lit. c), codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;
- e) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal. ”

Contestatorul menționează că, din conținutul raportului de inspectie fiscală, rezultă că baza de impozitare a TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscală o reprezintă veniturile din tranzacțiile desfășurate împreună cu soția sa, ..., iar decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar nr. ..., are înscrise următoarele date:

„Date de identificare ale persoanei fizice

Numele și prenumele ...

Cod de identificare fiscală RO ...”

Petentul consideră că, având în vedere că persoana avizată, conform Avizului de inspectie fiscală nr. ..., a fost chiar el, identificat de organele de inspectie fiscală prin CNP, este incorectă și lipsită de legalitate emiterea unei decizii de impunere pe numele său, cu un alt cod de identificare fiscală înscris

(RO ...), si având drept obiect si TVA aferenta tranzactiilor desfasurate impreuna cu sotia sa, ....

Referitor la TVA aferenta tranzactiilor desfasurate împreuna cu sotia sa, petentul considera ca in situatia in care, prin absurd, ar considera justa întocmirea unei singure decizii de impunere pentru ambii soti, organele de inspectie fiscala au întocmit eronat decizia de impunere deoarece persoana supusa inspectiei fiscale, conform avizului de inspectie fiscala primit sub semnatura, a fost petentul, fara a se face nicio referire la sotia sa si fara ca aceasta sa aiba cunostiinta despre efectuarea unei inspectii fiscale referitoare la tranzactiile desfasurate, si, in plus, codul de identificare înscris pe Avizul de inspectie fiscala nr. ... a fost „CNP ...”, iar cel înscris in Decizia de impunere nr. ... a fost „RO ...”.

In concluzie, având in vedere cele prezentate anterior, petentul considera ca, prin avizul de inspectie fiscala emis de DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala doar el a fost avizat, fiind identificat prin CNP, iar inspectia fiscala a vizat, in mod eronat, si TVA aferenta veniturilor din tranzactiile desfasurate împreuna cu sotia sa, finalizandu-se, fara respectarea procedurilor de avizarea, cu impunerea operatiunilor realizate împreuna si, in plus, prin punerea in sarcina sa si a impozitelor datorate de sotie, fara acordul acesteia.

### 3) In ceea ce priveste perioada supusa inspectiei fiscale

Conform avizului de inspectie fiscala, deciziei de impunere si raportului de inspectie fiscala, perioada verificata a fost 01.01.2006-30.06.2011.

Potentul precizeaza ca organele de inspectie fiscala au întocmit Avizul de inspectie fiscala înregistrat la DGFP ... sub nr. ..., prin care urma a fi instiintat ca va face obiectul unei inspectii fiscale cu privire la TVA, incepand cu data de 23.12.2011.

Deoarece nu a putut fi contactat, asa cum reiese din continutul raportului de inspectie fiscala, avizul de inspectie fiscala a fost publicat pe internet in data de 12.01.2012, considerandu-se ca s-a respectat procedura de comunicare, cu data comunicarii 27.01.2012.

In data de 20.02.2012, avizul de inspectie fiscala sus mentionat a fost inmanat petentului sub semnatura.

Având in vedere cele prezentate mai sus si conform celor inscrise in raportul de inspectie fiscala contestat, petentul considera ca data inceperii inspectiei fiscale a fost 20.02.2012, fapt consemnat si in raportul de inspectie fiscala contestat (in raportul de inspectie fiscala, pagina 2, organele de inspectie fiscala au consemnat ca prima zi a desfasurarii inspectiei fiscale data de 20.02.2012).

Drept urmare, contestatorul considera ca dreptul organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare incepe sa curga de la data de 01.01.2007, conform prevederilor urmatoarelor acte normative:

- art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

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

(3) Dreptul de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezulta din savârsirea unei fapte prevazute de legea penala.

(4) Termenul prevazut la alin. (3) curge de la data savârsirii faptei ce constituie infractiune sanctionata ca atare printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva. "

Având in vedere cele aratate mai sus, petentul considera ca organele de inspectie fiscala au încalcat prevederile legale referitoare la procedura de stabilire a obligatiilor fiscale suplimentare, încalcând prevederile art. 105 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

4) In ceea ce priveste lipsa bazei de impunere aferenta dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitatilor din decizia de impunere contestata

Potentul considera ca decizia de impunere nr. ... nu respecta prevederile legale referitoare la modul de întocmire, in sensul ca la rubrica „Baza impozabila stabilita suplimentar-lei", aferenta dobanzilor/majorarilor de întârziere si penalitatilor de întârziere, organele de inspectie fiscala nu au înscris nimic, fiind aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplineasca conditiile prevazute la art. 43. Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe lângă elementele prevazute la art. 43 alin. (2), si categoria de impozit, taxa, contributie sau alta suma datorata bugetului general consolidat, baza de impunere, precum si cuantumul acestora, pentru fiecare perioada impozabila."

- OMFP nr. 2993 din 16 decembrie 2011 privind modificarea OMFP nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" si a Ordinului ministrului economiei si finantelor nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere care prevede:

„... Rândul 2 coloana 3 - se completeaza cu data pana la care se calculeaza dobanzile/majorarile de întârziere pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata, sub forma zz. II. aa.

Rândul 2 coloana 4 - "baza impozabila stabilita suplimentar" - se completeaza cu suma totala a bazei impozabile stabilite suplimentar.

Rândul 2 coloana 5 - "obligatii fiscale accesorii de plata" - in acest rând se va înscrie valoarea cumulata a majorarilor de întârziere calculate pana la 1 iulie 2010 si a dobânzilor calculate dupa aceasta data pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar, acolo unde este cazul.

Rândul 2 coloana 6 - "cod cont bugetar" - se completeaza cu simbolul codului de cont bugetar aferent obligatiei fiscale care a facut obiectul inspectiei fiscale.

Rândul 3 coloana 2 - se completeaza cu data de la care se calculeaza penalitatile de întârziere pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata, sub forma zz. ll. aa.

Rândul 3 coloana 3 - se completeaza cu data pana la care se calculeaza penalitatile de întârziere pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata, sub forma zz. ll. aa.

Rândul 3 coloana 4 - "baza impozabila stabilita suplimentar" - se completeaza cu suma totala a bazei impozabile stabilita suplimentar.

Rândul 3 coloana 5 - "obligatii fiscale accesorii de plata" - se completeaza cu suma totala a penalitatilor de întârziere calculate pentru sumele stabilite suplimentar de inspectia fiscala, in cazul in care cota de penalitati de întârziere a ramas definitiva.

Rândul 3 coloana 6 - "cod cont bugetar" - se completeaza cu simbolul codului de cont bugetar aferent obligatiei fiscale care a facut obiectul inspectiei fiscale.”

Având in vedere cele prezentate mai sus, petentul considera ca organele de inspectie fiscala au omis sa înscrie unul dintre elementele obiectului actului administrativ fiscal, respectiv baza de impunere aferenta dobânzilor/majorarilor si penalitatilor de întârziere, fapt ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal conform art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

6) In ceea ce priveste continutul si motivarea actului administrativ fiscal, respectiv al deciziei de impunere contestate

Potentul apreciaza ca decizia de impunere contestata a fost întocmita cu nerespectarea prevederilor art. 43 alin. (2) lit. e) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, privind continutul si motivarea actului administrativ fiscal, in



sensul ca nu au fost precizate toate elementele componente ale actelor administrativ fiscale contestate, respectiv motivele de fapt detaliate, la capitolul „5.2. Motivul de fapt” facandu-se mentiunea „Constatarile efectuate sunt prezentate detaliat in RIF”, fara a înscrie detaliat si clar modul in care petentul datoreaza TVA de plata in suma de ... lei si accesoriile aferente.

Contestatorul precizeaza ca la capitolul „5.2. Motivul de fapt”, organele de inspectie fiscala au înscriis urmatoarele:

„In urma verificarii contractelor de vanzare-cumparare privind imobilele tranzactionate am constatat ca contribuabilul verificat realizeaza de o maniera independenta activitati economice constând in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale.

In anul 2007, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca dl. ..., atât in calitate de unic proprietar cat si împreuna cu sotia ..., a efectuat 6 tranzactii cu bunuri imobile reprezentând vânzari de teren arabil extravilan, teren arabil intravilan, curti constructii intravilan, apartament, curte si gradina, casa P + M, garaj si curte, casa si curte, in valoare de... lei, contribuabilul verificat depasind plafonul de scutire TVA, in conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In consecinta, PF ..., la data de 07.03.2007, a realizat o cifra de afaceri de 197.095 lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 152, alin. (1) si anume 119.000 lei (RON).

In acesta situatie, PF ... avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire, asa cum prevede art. 152, alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, urmând a fi înregistrata in scopuri de TVA începând cu data de 01.05.2007.

In perioada 15.05.2007-30.06.2011 d-nul ... a efectuat tranzactii cu terenuri construibile, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, respectiv vânzarea de terenuri intravilane, curte si gradina, curti constructii in intravilan extins terenuri intravilane extinse in valoare de ... lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata si la care s-au aplicat cotele standard de 19% si 24%.

Pentru TVA stabilita de plata in suma de ... lei au fost calculate dobânzi/majorari de întârziere in suma de ... lei pentru perioada 26.07.2007-03.12.2012, iar pentru perioada 01.07.2010-03.22.2012 au fost calculate penalitati de întârziere în suma de ... lei. Constatarile efectuate sunt prezentate detaliat in RIF. "

Drept urmare, petentul apreciaza ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat detaliat care sunt tranzactiile pentru este persoana impozabila din punct de vedere al TVA si care sunt tranzactiile pentru care datoreaza TVA. Din

continutul deciziei de impunere contestata, nu se poate stabili la ce contracte fac referire organele de inspectie fiscala si nici modul in care au stabilit baza impozabila aferenta TVA înscrisa in decizie deoarece in decizia de impunere constestata nu se face referire la nicio anexa cu privire la modul de calcul al TVA si al accesoriilor aferente.

Petentul mentioneaza ca ii sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 43 alin. (2) lit. e) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

e) motivele de fapt; ”

- OMFP nr. 2993 din 16 decembrie 2011 privind modificarea Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” si a Ordinului ministrului economiei si finantelor nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente întocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere care prevede:

„2.1.2. "Motivul de fapt": se vor înscrie detaliat si in clar modul in care contribuabilul a efectuat si înregistrat o operatiune patrimoniala, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influenta fiscala si tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum si prezentarea consecintelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

#### 7) In ceea ce priveste întemeierea deciziei de impunere contestate

Petentul sustine ca decizia de impunere contestata a fost intocmita cu nerespectarea prevederilor art. 43 alin. (2) lit. f) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, privind continutul si motivarea actului administrativ fiscal, in sensul ca organele de inspectie fiscala nu au in scris clar si detaliat încadrarea faptei constatate si cu precizarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat, considerand ca sunt incidente prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 43 alin. (2) lit. f) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente: f) temeiul de drept;”

- OMFP nr. 2993 din 16 decembrie 2011 privind modificarea Ordinului ministrului finantelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata

stabilite de inspectia fiscala" si a Ordinului ministrului economiei si finantelor nr. 149/2007 privind modelul si continutul unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere care prevede:

„2.7.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat si clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta.”

8) In ceea ce priveste motivele de fapt care au stat la baza stabilirii TVA suplimentara in suma de ... lei

8.1) Absenta cadrului legal care sa permita calificarea persoanelor fizice care au tranzactionat imobile pana in anul 2010 drept persoane impozabile care au derulat o activitate economica (astfel cum rezulta din analiza Titlului VI TVA din Codul fiscal si a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia)

Intre momentul intrarii initialei in vigoare si data prezentei, Codul fiscal (inclusiv normele) a cunoscut mai multe formulari. Acestea si-au gasit aplicabilitatea numai pentru perioada când au fost in vigoare (intre data edictarii si data abrogarii). Astfel, orice activitate economica urmeaza a fi clasificata in functie de legea in vigoare in momentul activitatii economice, in conformitate cu principiul de drept „tempus regit actum”.

Petentul atrage atentia ca atât in raportul de inspectie fiscala nr. ... cat mai ales in Decizia de impunere nr. ... atacate prin prezenta contestatie, referirea la modificarile aduse in timp Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si la normele emise in aplicarea acesteia, aprobate prin HG nr. 44/2004, sunt indicate cu titlu general prin sintagma „cu modificarile si completarile ulterioare”, ori, asa cum se va demonstra in cele ce urmeaza, tocmai aceasta succesiune in timp a tratamentului fiscal (din punct de vedere a TVA) al operatiunilor de transfer al proprietatii imobilelor din patrimoniul personal al persoanelor fizice, a suferit modificari, fiind de la sine inteles ca acesta s-a reflectat corespunzator in comportamentul persoanelor fizice/organelor de inspectie fiscala.

Pe de alta parte, mentioneaza petentul, invocarea unor dispozitii legale intrate in vigoare in perioada 2008-2011, perioada in care modificarile/completarile aduse legislatiei fiscale, a supliniit vidul legislativ din anii 2006-2007, referitor la taxarea operatiunilor privind transferul proprietatii imobilelor din patrimoniul personal al persoanelor fizice, trebuie interpretate potrivit principiului neretroactivitatii legii in timp. Potrivit art. 1 Cod civil, legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva, adica pentru trecut.

Urmare celor de mai sus, petentul sustine ca temeiurile legale invocate de organele de inspectie fiscala conduc la concluzia nemotivarii in plan legal a deciziei de impunere, prin raportare la legislatia in vigoare in perioada analizata. Este important de notat, câteva caracteristici ale OUG nr. 44/2008 care afecteaza

reîncadrarea unei activitati din patrimoniul personal în cel comercial al persoanei, actiune nereglementata în România de codul fiscal, respectiv de noul cod civil în 2011. In primul rând, art. 5 al OUG nr. 44/2008 prevede obligatia oricaror persoane fizice autorizate, întreprinderilor individuale si întreprinderilor familiale sa lucreze conform legii, apoi art. 6 prevede ca orice activitate economica desfasurata permanent, ocazional sau temporar în România de catre persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale si întreprinderile familiale trebuie sa fie înregistrata si autorizata. Legea non-fiscala are mecanismele prin care sa prevada caracterul economic al unei activitati, dar abia dupa modificarile codului civil. Cel mai important aspect nereglementat este cel al „entitatii persoana fizica platitoare de TVA” care nu se regaseste în legislatia româneasca. Modificarile codului civil cu aplicabilitate din 2011, respectiv cele fiscale prin OUG nr. 125/2011, în urma carora dispare notiunea de comerciant, persoana fizica ramânând obligata pentru activitatile economice, cu mecanismele de protejare a patrimoniului de afectatiune, trebuie sa clarifice notiunea de activitate economica, respectiv rolul art. 77<sup>1</sup> comparat cu art. 46 cod fiscal.

Petentul mai precizeaza ca pana in anul 2010 a existat incertitudine legislativa privind art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in urma schimbarii interpretarii dispozitiilor legale, fara a modifica in mod corespunzator si legislatia. Ca urmare a acestei noi interpretari promovate chiar de organele de inspectie fiscala, s-a considerat ca reprezinta activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, si simpla vânzarea a unor apartamente, constructii de orice fel sau suprafete de teren, aflate in proprietatea persoanelor fizice.

De altfel, art. 3 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal reglementeaza unul dintre principiile dreptului fiscal, principiul certitudinii impunerii, care reclama legiferarea normelor juridice intr-o maniera cat se poate de clara, fara a lasa loc interpretarilor arbitrare, astfel incat contribuabilii sa poata înțelege exact urmarirea sarcinilor fiscale, fara a fi necesara sanctionarea acestora.

Anterior anului 2010, in absenta unor prevederi clare sau neechivoce, chiar in reglementarea secundara (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) s-a permis interpretarea arbitrara a prevederilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul in care se asimileaza activitatilor de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate realizate de persoanele fizice si activitatea de vânzare a mai multor imobile (apartamente si terenuri).

In realitate, petentul mentioneaza ca nu a existat niciun criteriu cert de determinare juridica a subiectilor de drept care intrau sub incidenta art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Mai mult decât atât, vechiul Cod comercial, anterior modificarilor survenite in anul 2011, odata cu adoptarea

noului Cod Civil, nu permitea realizarea de operatiuni comerciale privind imobile savârsite cu titlu profesional si cu caracter de continuitate - nefiind calificate expres ca fiind fapte de comert.

Principiul certitudinii impunerii, consacrat legislativ atât in dreptul intern, cat si in legislatia europeana, la care a facut referire petentul, impunea delimitarea exacta a notiunii de „exploatare a bunurilor” fata de notiunea de „vanzare-cumparare propriu-zisa”.

Potentul precizeaza ca calificarea activitatii de vanzare-cumparare de bunuri nu poate fi sinonima cu activitatea de exploatare a bunurilor in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate. Aceasta diferenta fundamentala este deosebit de importanta întrucât, tocmai din cauza unei interpretari eronate promovate de catre autoritatile fiscale, s-a ajuns la concluzia ca vânzarea înseamna exploatare si astfel operatiunea ar fi supusa TVA, conform Codului fiscal roman, întelesul conceptului de „exploatare de bunuri” care trebuie avut in vedere este acela de punere in valoare a bunurilor, in scopul obtinerii de venituri. Punerea in valoare se poate realiza, spre exemplu, pe calea inchirierii bunului, urmarindu-se astfel obtinerea de venituri cu caracter de continuitate de pe urma acestei exploatari.

In acest sens, petentul precizeaza ca procesul de exploatare in sine nu este apt sa conduca la pierderea substantei juridice a bunului valorificat in asemenea mod. In situatia exploatarii, bunul ramâne in patrimoniul proprietarului sau, având o existenta fizica si juridica, neconsumata prin ciclul de valorificare, putând permite proprietarului acestuia sa reia valorificarea sa pe calea aceluiasi procedeu ori printr-unul distinct. Practic, in urma valorificarii bunului se conserva in mâinile proprietarului atât valoarea juridica cat si valoarea economica a acestuia.

Prin vânzare, bunul iese din patrimoniul vânzatorului si, in schimbul lui, intra pretul, valoare de înlocuire - ca efect al unei subrogatii de drept - iar nu veniturile realizate din exploatarea bunului. Asadar, nu se poate pune semnul egalitatii între notiunea de „exploatare a bunurilor” si aceea de „vânzare”.

Referitor la intelesul art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, arata ca modificarile legislative intervenite ca urmare a transpunerii in legislatia nationala, pana la data aderarii, a dispozitiilor Directivei a VI-a privind TVA (Directiva nr. 77/388/CE), precizeaza într-o forma implicita dar indubitabila, intelesul notiunii de „exploatarea bunurilor corporale si incorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”. Astfel, la art. 4 alin. (2) teza a II-a se arata ca este activitate economica ce genereaza obligatia de plata a „impozitului” si activitatea de „exploatarea bunurilor corporale si necorporale cu scopul obtinerii unui venit permanent (...)”. Legiuitorul european nu a detaliat ce înțelege prin notiunea de „exploatare a bunurilor corporale si necorporale” insa, la alineatul urmator instituie regula potrivit careia statele pot institui reguli prin care si vânzarea de imobile (constructii si terenuri) cu caracter ocazional ar putea

fi considerata operatiune economica care ar genera obligatia de plata a TVA-ului. Deci, daca legiuitorul national nu a indicat in mod expres ca vânzatorii de imobile datoreaza TVA, atunci ei nu pot fi subsumati categoriilor de la alineatul (2) al art. 4 al directivei citate (text identic preluat la alin. (2) din art. 127 al Codului fiscal). Totusi, pentru calificarea ca si contribuabili a petentului, din perspectiva TVA, textul Codului fiscal, care reprezinta traducerea literala, dar nu fidela a textului art. 9 din Directiva nr. 112/2006/CE nu este suficient, deoarece legiuitorul roman nu a optat pentru taxarea activitatilor ocazionale renunând sau omitand a valorifica facilitatea ce i-a fost acordata prin art. 12 paragraf (1) din Directiva nr. 112/2006/CE.

Caracterizarea activitatii de vânzare de locuinte si terenuri ca fiind activitate economica nu se poate face pe baza textului art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, directia sugerata de catre hotarârile pertinente ale CEJ, fiind aceea de a se face apel la dreptul comercial, la doctrina si jurisprudenta dezvoltate de catre acesta.

In concluzie, petentul considera ca încadrarea tuturor acestor activitati la art. 127 alin. (2) teza a 2-a nu este justificata, solutia corecta constând in identificarea activitatii economice ca facând parte din cea a producatorilor ori comerciantilor, deci a caracterului lor de profesie, de acte cu caracter permanent etc., in baza regulilor elaborate in dreptul comercial. In concluzie, petentul considera ca desi exista cadrul legal creat in vederea solicitarii acestei taxe pentru operatiunile realizate de catre persoanele fizice, autoritatile fiscale au omis sa emita in timp util clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale in discutie, astfel incat, în prezent, modalitatea in care se solicita plata acesteia, pentru anul 2007, reprezinta o încalcare a principiului bunei credinte ce ar trebui sa guverneze raporturile de drept procesual fiscale.

Din interpretarea legislatiei secundare, respectiv a pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice emise in aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, rezulta ca livrarea bunurilor personale, nu este considerata activitate economica si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vânzari. Fata de acest aspect, s-au pronuntat si procurorii Directiei Nationale Anticoruptie, intr-o rezolutie de neincepere a urmaririi penale din data de 15.04.2012, in care au constatat ca legislatia fiscala in vigoare in perioada 2005-2006 distingea ca obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala, nu are caracter de continuitate in sensul articolului 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Desi in anul 2007 textul de lege a ramas identic (art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), ceea ce ar conduce la concluzia logica ca tratamentul fiscal al acestor tranzactii ramâne identic cu cel din anul 2006, din interpretarea normei in vigoare in anul 2007 (pct. 3, alin. (1) din

Normele metodologice date in aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), petentul considera ca vânzarea locuintelor personale sau a altor bunuri personale nu sunt considerate activitati economice si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vânzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional. Vânzarea imobilelor proprietate personala a persoanelor fizice (ce nu au calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii potrivit dispozitiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, neincluse intr-un fond de comert/neafectate îndeplinirii unei activitati economice în considerarea calitatii speciale cerute de art. 127 alin. (2)), indiferent de numarul actelor de acest gen savârsite cu titlu oneros, efectuate pana la data intrarii in vigoare a O.U. nr. 109/2009 (in vigoare de la 1 ianuarie 2010), nu constituie o activitate economica in sensul legii fiscale (normele metodologice neputand suplini lacuna Codului fiscal/adauga la lege), care sa atraga atribuirea calitatii de persoana impozabila subscrisului.

Nu in ultimul rând, petentul considera ca este evident ca cel care vinde imobile din patrimoniul personal nu poate fi calificat producator, comerciant sau prestator de servicii (celelalte ipoteze de reglementare ale art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

Chiar daca a vândut locuinte si terenuri din patrimoniul personal anterior anului 2010, petentul considera ca aceasta activitate nu poate fi calificata nici in sensul activitatii specifice producatorilor, nici prestatorilor de servicii. Cat priveste comerciantii, atâta vreme cat nu a existat in anul 2007 norme derogatorii in Codul fiscal, dreptul comun (Codul comercial), exclude activitatile de vânzare de imobile din categoria faptelor de comert obiective, a caror savârsire determina atribuirea ex officio a calitatii de comerciant (Stanciu D. Carpenaru, Drept comercial roman, Ed. AII, 1998, p. 63. Operatiunile cu imobile sunt operatiuni civile. "De vreme ce obiectul cumpararii-vanzarii il formeaza numai produsele, marfurile si titlurile de credit, adica bunurile mobile, înseamna ca in conceptia Codului comercial, vanzarea-cumpararea bunurilor imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale. Acelasi caracter civil il are si închirierea bunurilor imobile ca si concesiunea lor").

Potrivit dispozitiilor Codului Comercial, operatiunile de înstrainare de imobile nu pot fi considerate fapte de comert daca nu sunt savârsite de catre un comerciant, a carui calitate a fost stabilita anterior operatiunii si in scopul derularii acesteia (in acest sens s-a pronuntat si Curtea Europeana de Justitie in cazurile C-180/10-181/10).

Referitor la încadrarea ca persoana impozabila, a persoanelor care exploateaza bunuri imobile cu caracter de continuitate, petentul opineaza ca ipoteza prevazuta de textul legal nu are in vedere vânzarea de bunuri imobile, deoarece sintagma „exploatarea unui bun” se aplica exclusiv unor operatiuni precum închiriere, concesiune, arendare, etc. Aceasta interpretare este sustinuta

de altfel și de sintagma „cu caracter de continuitate”, în condițiile în care numai aceste operațiuni pot avea caracter de continuitate, contractul de vânzare -cumpărare, inclusiv cel care are ca obiect bunuri imobile, fiind un contract cu executare instantanee, nefiind practic susceptibil de continuitate ci numai, eventual, de repetitivitate. Pe lângă argumentele invocate, petentul solicită a se avea în vedere și Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-186/89.

În ceea ce privește Decizia ICCJ nr. V/15.01.2007, petentul menționează că stabilește în considerentele ei că „stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligații fiscale datorate de operatori economici trebuie efectuată în baza reglementărilor existente în momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar dacă acțiunea de control se desfășoară ulterior.”

„Sub acest aspect este de observat că dispozițiile Codului fiscal intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pe viitor, toate actele supuse controlului ce se efectuează de către organele fiscale, în vederea examinării legalității deducerilor de TVA neputând fi astfel analizate, în conformitate cu principiul *tempus regit actum*, decât potrivit normelor legale aplicabile în momentul nasterii fiecărui raport juridic ”.

Potentul mai precizează că organele de inspecție arată că obligația de plată a TVA îi revine ca urmare a desfășurării unor operațiuni economice, însă nu observă precizările art. 127 Cod fiscal, dar art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal învederează că activitățile economice cuprind:

- activitățile producătorilor;
- activitățile comercianților;
- activitățile prestatorilor de servicii;
- activități asimilate acestora;
- exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Contestatorul consideră că ANAF nu a specificat modul în care a făcut reîncadrarea din tranzacție civilă în tranzacție comercială.

Intrucât organul de control fiscal nu a făcut încadrarea explicită în niciuna dintre ipotezele evocate mai sus, petentul banuiește că s-a referit la ultima ipoteză, cea a exploatarei bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Referitor la acest aspect, petentul face următoarele precizări:

*a) Tranzacțiile imobiliare nu sunt activități productive, nici de comerț sau prestări de servicii*

Pe acest aspect este important a se observa că:

- operațiunile cu bunuri imobile sunt considerate acte civile de Codul comercial;
- nu orice persoană fizică este comerciant.



*a<sup>1</sup>) Operatiunile cu imobile sunt operatiuni civile*

„De vreme ce obiectul cumpararii-vanzarii îl formeaza numai produsele, marfurile si titlurile de credit, adica bunurile mobile, înseamna ca în conceptia Codului comercial, vânzarea-cumpararea bunurilor imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale. Acelasi caracter civil îl are si închirierea bunurilor imobile ca si concesiunea lor.” (Stanciu D. Carpenaru, Drept comercial român, Ed. AII, 1998, p. 34, George Papu, Despre excluderea imobilelor din domeniul dreptului comercial, in "Revista de drept comercial", nr.2/1998, p.69)

*a<sup>2</sup>) Persoanele fizice „au calitatea de comerciant daca savârsesc fapte de comert cu caracter profesional* (Stanciu D. Carpenaru, Drept comercial român, Ed. AII, 1998, p. 63) prin urmare sunt comercianti doar persoanele fizice care savârsesc acte de comert ca „o ocupatie, o îndeletnicire permanenta” (Idem, p. 67) exista doua elemente: un element de fapt (factum), care consta în exercitiul sistematic si repetat al unor fapte de comert obiective si un element psihologic (animus), care se refera la intentia de a deveni comerciant, adica de a dobândi o anumita conditie sociala” (Idem, p. 68).

Potrivit datelor comunicate de Oficiul Registrului Comertului de pe lângă Tribunalul Bucuresti, nici ..., dar nici ... "nu a detinut si/sau nu detine calitatea de comerciant persoana fizica (PF, II, PFA), sau membru într-o asociatie familiala / întreprindere familiala (AF, IF)".

*b)Tranzactiile imobiliare ale persoanelor fizice nu reprezinta exploatare a bunurilor corporale sau necorporale.*

Pentru ca legea nu a prevazut ce se înțelege prin exploatare a bunului, trebuie facuta o analiza a textului.

Din punct de vedere semantic, „exploatare” are sensul de a folosi un bun conform destinatiei (A EXPLOATA ~ ez tranz. 1) (colectivitati, persoane) A folosi însusind fara echivalent o parte a muncii straine pentru a obtine profit. 2) (fortele si mijloacele de productie, mecanisme, constructii, edificii etc.) A utiliza conform destinatiei. 3) fig. A folosi în mod abuziv, tragând profit personal. [Sil. ex-ploa-ta] /<fr. exploiter (Noul dictionar explicativ al limbii române, Litera International, Editura Litera International, 2002), de a pune în valoare un bun în vederea unor scopuri economice - cu alte cuvinte de a folosi bunul si nu de a-i consuma substanta. Notiunea de „exploatare<sup>1</sup>” este mai apropiata, daca nu chiar suprapusa notiunii juridice de administrare a bunurilor (pornind de la attributele dreptului de proprietate - folosinta, dreptul de a culege fructele si dispozitie - doctrina civila a statuat în unanimitate, ca administrarea, ca regula, nu cuprinde si dreptul de dispozitie, de unde s-ar putea concluziona ca exploatarea nu cuprinde vânzarea bunurilor corporale si necorporale, ci doar, actele de administrare-închirierea, împrumutul, etc.), având conotatia lucrativa specifica activitatilor economice, pe care o are in vedere Codul fiscal.

Potentul mai precizeaza ca modificarile legislative aplicabile de la 01.01.2007 nu se refera la exploatarea patrimoniului sau a unei subdiviziuni a

acestua, ci se refera expres la exploatarea bunurilor, privite individual, neincluzând deci vânzarea, ci administrarea acestora.

Astfel vânzarea imobilelor nu este exploatare a imobilelor în sensul art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

*c) Referitor la scopul exploatarei bunurilor*

Potrivit art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, petentul considera ca scopul exploatarei trebuie sa fie obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

Potentul apreciaza caci criteriile pe baza carora se poate stabili caracterul unor venituri trebuie sa fie stabilit prin lege, în mod obiectiv si general, spre a oferi previzibilitate legii spre respectarea principiului certitudinii impunerii - „certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia sa poata urmari si înțelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" (Art. 3 din Codul fiscal).

Pana la data de 31.12.2006, normele metodologice prevedeau expres ca nu au caracter de continuitate operatiunile de vânzare a locuintelor proprietate personala, fara a distinge. Practic aceste operatiuni oricâte venituri ar fi adus si în orice mod, urmau a nu fi considerate cu caracter de continuitate.

Potentul apreciaza ca in perioada 01.01.2007-31.12.2009 textul legal aparent încerca o clarificare a notiunii de continuitate, dar nu a rezolvat în mod cert calificarea notiunii de exploatare a bunurilor, iar potrivit pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice se confirma ca regula ca „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica", iar exceptia de stricta interpretare ramâne pentru situatiile „în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal".

Abia textul în vigoare de la 01.01.2010 a adaugat notiunii de exploatare prevederea expresa referitoare la tranzactiile imobiliare.

Potentul apreciaza ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice au devenit impozabile de la 01.01.2010, odata cu introducerea dispozitiilor art. 127 alin. (2)<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, daca se considera legala trimiterea la reglementarea prin norme.

Acesta considera ca aceste aspecte nu pot fi aplicate retroactiv, dispozitiile art. 127 alin. (2)<sup>1</sup> fiind introduse tocmai pentru ca anterior nu

existau elemente certe care sa sustina teza aplicarii TVA asupra operatiunilor cu imobile ale persoanelor fizice necomercianti.

Petentul mai precizeaza ca aplicarea coroborata a principiului neretroactivitatii si a celui privind certitudinea impunerii (art. 3 din Codul fiscal), conduce la concluzia ca legislatia fiscala anterior datei de 01.01.2010 nu conferea elemente suficiente pentru a putea califica si încadra activitatea desfasurata de o persoana fizica în categoria activitatilor impozabile pentru scop de TVA, iar o asemenea calificare/interpretare nu poate avea loc retroactiv, pe baza dispozitiilor legale introduse de la 01.01.2010.

8.2) In ceea ce priveste inlaturarea beneficiului scutirii fara drept de deducere a TVA, aplicabil tranzactiilor in cauza, prevazut de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anul 2007

Petentul precizeaza ca in anul 2007, potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

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

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;
2. constructie înseamna orice structura fixata in sau pe pamânt;
3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti a acesteia înseamna livrarea efectuata cel târziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;
4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii."

Concluzionand, petentul apreciaza ca in ceea ce priveste operatiunile de vânzare a terenurilor, realizate in anul 2007, trebuie avut in vedere ca potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2007, este scutita de TVA livrarea catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii, a unei parti a acesteia si a unui teren construibil, daca este facuta de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite total sau partial

deducerea taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

In consecinta, in situatia in care terenurile au fost achizitionate de la o persoana fizica neinregistrata in scopuri de TVA si pentru care implicit nu s-a exercitat si nu s-ar fi putut exercita dreptul de deducere a TVA, au fost înstrainate prin vânzare in perioada 01.01.2007-31.12.2007, chiar daca acestea reprezentau in momentul vânzarii terenuri construibile potrivit documentatiei cadastrale, aplicarea regimului de taxare nu era obligatorie potrivit art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicare in anul 2007.

Petentul precizeaza ca aceasta interpretare este sustinuta si de necesitatea modificarii acestui articol incepand cu 01.01.2008, astfel incat textul „nu si-a dedus sau nu ar fi avut dreptul sa isi deduca TVA” a fost eliminat.

In sustinerea contestatiei, contestatorul mentioneaza ca terenurile care fac obiectul contractului de vanzare-cumparare nr. ... si a contractului de schimb imobiliar nr.... au fost achizitionate de la persoane fizice neinregistrate in scopuri de TVA, iar din analiza raportului de inspectie fiscala contestat, rezulta in mod clar ca organele de inspectie fiscala nu au analizat modul in care au fost dobândite terenurile care au fost tranzactionate conform acestor contracte. Aceste terenuri au fost achizitionate de la persoane fizice, iar petentul precizeaza ca nu si-a exercitat si nu ar fi putut sa-si exercite, chiar daca, prin absurd, ar fi fost înregistrat in scopuri de TVA, taxa pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Pentru a justifica impunerea acestor operatiuni, organele de inspectie fiscala au facut referire la o chitanta prin care s-a platit onorariul notarului „in valoare de ... Ron (... lei Rol) inclusiv TVA cu chitanta nr. ...” (aferenta achizitionarii imobilului inscris in CF ..., ... achizitionat cu contractul de vânzare - cumparare nr. ... si înstrainat prin contractul ...).

Petentul precizeaza ca referitor la aceasta chitanta, organele de inspectie fiscala nu au facut dovada faptului ca chitanta a fost emisa de o persoana impozabila din punct de vedere al TVA la data emiterii si, in plus, pentru anul 2004 organele de inspectie fiscala nu au competenta de a verifica TVA, avand in vedere ca este perioada prescisa conform art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: „(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu exceptia cazului în care legea dispune altfel.

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

(3) Dreptul de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezulta din savarsirea unei fapte prevazute de legea penala.

(4) Termenul prevazut la alin. (3) curge de la data savârsirii faptei ce constituie infractiune sanctionata ca atare printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva."

Referitor la chitanta nr. ... la care petentul face precizarea ca exercitarea dreptului de deducere este conditionata de existenta unei facturi fiscale, emise de o persoana impozabila, conform art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dar având in vedere ca nu i s-a emis nicio astfel de factura fiscala acesta nu intelege cum ar fi putut sa-si exercite dreptul de deducere conform prevederilor legale deoarece chitanta nu reprezinta document ce permite exercitarea dreptului de deducere.

Potentul mai precizeaza ca pentru contractul de schimb imobiliar nr. ... in valoare de ... lei, organele de inspectie fiscala nu au facut dovada ca ar fi putut deduce TVA, partial sau total, si acesta, ca si celalalt teren, fiind achizitionat de la o persoana fizica neimpozabila din punct de vedere al TVA.

Astfel, având in vedere lipsa cadrului legislativ care sa permita deducerea TVA, aferent achizitiei, in anul 2004, si faptul ca aceste terenuri au fost achizitionate de la persoane fizice neimpozabile din punct de vedere al TVA, petentul apreciaza ca nu datoreaza TVA pentru tranzactiile desfasurate in anul 2007 si, pe cale de consecinta, nici majorari/dobânzi si penalitati de întârziere.

In plus, petentul precizeaza ca decizia de impunere nr. ... nu respecta prevederile legale in materie, deoarece din continutul acesteia nu rezulta modul in care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA in suma de ... lei, aferent anului 2007, si nici accesoriile aferente. In fapt, in continutul deciziei de impunere contestate nu se face referire la nicio anexa care sa prezinte modul de calcul al TVA si al accesoriilor aferente.

In concluzie, petentul precizeaza ca organul fiscal ar fi putut pretinde, pentru anul fiscal 2007, plata TVA numai daca se îndeplinesc conditiile prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, daca s-ar fi exercitat ori ar fi avut posibilitatea de a-si exercita dreptul de deducere.

In plus, petentul precizeaza ca nu a achizitionat bunuri in baza unor facturi, ci in baza unor contracte de vanzare-cumparare incheiate cu persoane fizice, proprietare ale bunurilor, care nu aveau calitatea de persoane impozabile, astfel ca era exclusa exercitarea dreptului de deducere pentru simplul motiv ca aceasta nu putea sa emita factura, care ar fi trebuit sa cuprinda elementele obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Potentul mai precizeaza ca nu poate fi dat efect retroactiv înlaturarii scutirii de plata a TVA prevazut de 141 alin. (2) lit. f) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu încalcare prevederilor constitutionale, cu nerespectarea art. 1 din Codul civil precum si a principiilor rezultate din aplicarea

art. 6 din CEDO si a jurisprudentei CEDO privind stabilirea raporturilor juridice si previzibilitatea normei de drept.

Asadar petentul considera ca operatiunile pentru care persoana fizica devine platitoare de TVA pentru terenuri construibile dintr-o activitate cu caracter de continuitate devin aplicabile, conform OUG nr. 106/2007, numai începând cu 01.01.2008 deoarece art. 1 din Codul civil statueaza ca legea dispune numai pe viitor; ea nu are putere retroactiva, acelasi principiu fiind enuntat si de Constitutia României la art. 15 alin. (2).

### 8.3) In ceea ce priveste modul de determinare al bazei de impunere al TVA

Potentul isi intemeiaza aceasta sustinere pe urmatoarele prevederi legale sau contractuale:

- Practica Curtii Europene de Justitie, DECIZIA c-317 Elida Gibbs;
- Prevederile contractelor de vanzare-cumparare încheiate de catre vânzatori si cumparatori;
- Art. 1294 si 1295 cod civil;
- Art. 953 cod civil;
- Art. 954 cod civil.

Prin Decizia nr. 2/2011, Comisia Centrala de Fiscalitate reglementeaza „unitar” baza de impunere in cazul tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, facând aplicabile dispozitiile art. 137 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care au in vedere „contrapartida obtinuta”. Cu toate acestea petentul nu intelege cum poate fi aceasta aplicabila, in conditiile in care partile au stabilit un pret final, potrivit principiului de drept civil al libertatii contractuale acestea fiind libere sa contracteze si sa exprime pretul bunurilor vândute/cumparate.

Articolul 962 Cod civil (in vigoare la data perfectarii tranzactiilor) mentiona ca: „Obiectul conventiilor este acela la care partile sau numai una din parti se obliga”. Cu alte cuvinte, partile nu pot fi obligate la plata altui pret decât cel pe care l-au convenit expres si la care s-au obligat, prin perfectarea actului privind transferul dreptului de proprietate. Mai mult decât atât, este mai mult decât probabil ca adaugând TVA la pretul exprimat in contract, cumparatorul (cel ce se obliga la plata pretului) nu ar mai fi contractat.

Potentul precizeaza ca din perspectiva contractelor de vanzare-cumparare de imobile, contracte esentialmente civile, TVA este o componenta a pretului. In orice situatie, plata suplimentara pretinsa cumparatorului ar excede obiectului conventiei initiale si nu ar putea fi opusa acestuia nici ca obligatie conventionala, nici ca obligatie legala, extraconventionala in baza art. 970 Cod civil.

Contestatorul considera ca acesta este si motivul pentru care pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003

privind Codul fiscal cuprinde urmatoarea mentiune: „De regula, pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie, pentru care nu este necesara emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale, pretul include si taxa”.

Pe de alta parte, TVA-ul adaugat peste pret nu poate reprezenta costul final al vânzatorului, din moment ce taxa pe valoarea adaugata este prin esenta ei o taxa pe consum ce trebuie suportata in final de consumator, si nu de persoana impozabila. Aceasta concluzie este întemeiata si pe Practica Curtii Europene de Justitie - Decizia C-317/94 Elida Gibbs, unde aceasta s-a pronuntat in sensul ca „in conformitate cu principiul neutralitatii TVA, administratia fiscala nu poate percepe un quantum superior celui platit de consumatorul final” . Prin urmare, petentul considera ca interpretarea general valabila in situatia in care un contract valabil încheiat presupune operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA, inasa nu face nicio referire cu privire la includerea sau neincluderea acestuia in pret, este aceea ca taxa este un element al pretului si prin urmare taxa pe valoare adaugata nu trebuie adaugata la pret, ci inclusa in acesta.

In caz contrar, in conditiile in care TVA nu a fost încasata de la cumparator dar se considera datorata de furnizor, devin incidente dispozitiile art. 151<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care impun atragerea raspunderii solidar a cumparatorului, acest demers nefiind o optiune pentru organele de inspectie fiscala, ci o obligatie: „Art. 151<sup>2</sup>: Raspunderea individuala si in solidar pentru plata taxei

(1) Beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei, in situatia in care persoana obligata la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), daca factura prevazuta la art. 155 alin. (5): a) nu este emisa;(...)

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), daca beneficiarul dovedeste achitarea taxei catre persoana obligata la plata taxei, nu mai este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei,”

Fata de prevederile legislatiei nationale, contradictorii cu cele ale Deciziei nr. 2/2011 emisa in aplicarea acestora, petentul mentioneaza ca desi primele asigura transpunerea art. 73 si 78 lit. a) ale Directivei 2006/112/CE, Inalta Curte de Casatie si Justitie nefiind pe deplin lamurita, in data de 15 martie 2012 a procedat prin incheieri irevocabile, la sesizarea Curtii de Justitie a Uniunii Europene suspendând judecata in cauzele aflate in recurs din Dosarele nr. 6957/2/2010 si nr. 731/59/2010. Continutul întrebării preliminare a fost urmatorul:

„In temeiul disp. art. 267 din T.F. U.E. sesizeaza C.J. U.E. cu urmatoarea întrebare preliminară: in cazul reconsiderării statutului vânzatorului de persoana impozabila in scopuri de tva contrapartida (pretul) livrării bunului imobil fiind stabilita de parti, fara nicio mentiune cu privire la tva, art. 73 si 78 din directiva

2006/112/CE a Consiliului UE trebuie interpretate în sensul ca baza de impozitare o reprezintă:

a) contrapartida (pretul) livrării bunului stabilită de parti diminuată cu cota de t.v.a.; sau

b) contrapartida (pretul) livrării bunului convenită de parti?"

O cerere similară de adresare a unei întrebări preliminare a fost avansată și în dosarul Curții de Apel București 5314/2/2011 având ca obiect anularea Ordinului MFP nr. 1873 din 12.04.2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 278 din 20/04/2011.

În consecința celor de mai sus, raportat la constatările organelor de inspecție fiscală, petentul contestă determinarea TVA, prin aplicarea cotei standard asupra contravalorii tranzacțiilor derulate, în condițiile în care operațiunile erau taxabile, TVA era o componentă a pretului final.

#### 8.4) în ceea ce privește nedefalcarea veniturilor pe cei doi soți

Potentul menționează că în conținutul raportului de inspecție fiscală s-au precizat următoarele: „În anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că d-nul ... atât în calitate de asociat unic proprietar cât și împreună cu soția ... (cota de participare 50% fiecare), respectiv în coproprietate cu ... și ... (cota parte de 25% fiecare) a efectuat 6 tranzacții cu bunuri imobile reprezentând vânzări de teren arabil extravilan, teren arabil intravilan, curți construcții în intravilan, apartament, curte și grădina, casa P+M, garaj și curte, casa și curte în valoare de... lei, contribuabilul verificat depășind plafonul de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 35.000 euro (119.000 lei) și nu a solicitat înregistrarea ca platitor de TVA, în conformitate cu prevederile art. 153 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. ”

Acesta precizează că persoana avizată de organele de inspecție fiscală a fost el însuși, identificat prin CNP, iar subiectul raportului juridic fiscal a fost, în mod eronat - fără o avizare prealabilă a inspecției fiscale, familia ....

DI. ... apreciază că din analiza raportului de inspecție fiscală nu reiese care este temeiul de drept în baza căruia organele de inspecție fiscală au înțeles să oblige la plata TVA familia ..., în condițiile în care prevederile NM date în aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil în perioada 2007-2009, prin care se stabilesc persoanele impozabile din punct de vedere al TVA nu reglementează acest aspect.

Acesta mai precizează că pct. 3 alin. (6) din NM date în aplicarea art. 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2010, introdus prin HG nr. 1620/2009, prevede:

„În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor



bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa îndeplineasca aceasta obligatie."

În acest sens petentul precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu si-au întemeiat constatările, respectiv stabilirea în sarcina sa si a TVA datorata de sotie, pe prevederile pct. 3 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2010 deoarece nu au înscris acest temei de drept în decizia de impunere contestata si nici în raportul de inspectie fiscala.

Acesta apreciaza ca actiunea normelor juridice în timp este delimitata de momentul intrării în vigoare si de cel al încetării existentei lor. Aplicându-se numai la faptele care se petrec în timpul cât sunt în vigoare, ele nu sunt nici retroactive, nici ultraactive.

În general, trecutul scapa actiunii unei legi si de aceea, ele actioneaza numai pentru viitor. Norma de drept fiind un amendament adus conditiei umane permite sau interzice anumite actiuni. Nu se poate impune nimanui sa se supuna unei legi care nu exista si, de aceea, nimeni nu poate fi învinuit ca a savârsit o fapta care nu era prohibita, ci era, dimpotriva, admisa la data savârsirii ei.

Sub aspectul actiunii în timp a normelor juridice actioneaza principiul neretroactivitatii legii, ceea ce presupune stabilirea momentului initial si a momentului final al actiunii legi, în principiu, în România, normele juridice intra în vigoare în momentul publicării lor în Monitorul Oficial, sau la data aducerii lor la cunostinta celor carora li se adreseaza. Conform principiului "nemo censitur ignorare legem" (nimeni nu se poate prevala de necunoasterea legii), legile se presupun cunoscute de la data aducerii lor la cunostinta conform principiului publicitatii. Uneori, în cuprinsul actelor normative se prevede o alta data, ulterioara datei publicării normei, pentru intrarea în vigoare. Se acorda astfel un termen necesar pentru cunoasterea noii norme.

Principiul neretroactivitatii legii este consacrat în art. 1 din Codul civil, în art. 10-11 din Codul penal.

Argumentele care impun principiul neretroactivitatii normei juridice tin de stabilitatea ordinii de drept, de echitatea si legalitatea aplicării normei si de ratiunea prezentei norme în viata sociala. Legiuitorul nu poate obliga subiectul sa aiba o anumita conduita atâta timp cat aceasta conduita nu este prescrisa într-o norma juridica. Pe de alta parte, anumite raporturi ce s-au derulat în trecut, pe baza unei legi în vigoare atunci, nu pot fi desfiintate pentru motivul ca legiuitorul înțelege sa dea o reglementare juridica noua acestor relatii. În caz contrar, s-ar produce serioase perturbari sociale, s-ar deschide calea arbitrariului, ar disparea orice siguranta si deci s-ar zdruncina încrederea subiectului în drept, cu consecintele pagubitoare pentru ordinea sociala.

Potentul considera ca sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 3 litera c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;”

• art. 7 alin. (1) pct. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii de mai jos au următoarele explicații:

5. asociere, fără personalitate juridică - orice asociere în participativ, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este persoana impozabilă distinctă, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit, conform normelor emise în aplicare”;

• art. 85 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil prevede:

„Venituri din bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun

ART. 85

Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscrși într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-parte pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc”.

Având în vedere prevederile legale invocate anterior, petentul apreciează că impunerea trebuia făcută individual, pentru evitarea oricărui risc de natură juridică și certitudinea impunerii, deoarece persoana avizată în legătură cu efectuarea inspecției fiscale a fost petentul, identificat prin CNP, iar, dacă prin absurd, organele de inspecție fiscală ar fi înțeles să stabilească obligațiile familiei ..., ar fi trebuit să avizeze în legătură cu inspecția fiscală familia ... (pe care organele de inspecție fiscală înțeleg să o identifice din punct de vedere fiscal cu RO ...).

Potentul mai precizează că chiar dacă conform pct. 3 alin. (6) din NM date în aplicarea art. 127 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil începând cu 01.01.2010, prevăd că în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie (cum este și cazul familiei ...), dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație, aceste norme nu acționează retroactiv și nu prevăd nerespectarea normelor procedurale (emiterea avizului de inspecție fiscală persoanei impozabile - în cazul supus analizei familia ..., înscrisă în mod eronat de organele de inspecție fiscală în Registrul contribuabililor cu denumirea „...” și nu „Familia ... și ...”) și a reglementărilor Codului fiscal valabile anterior datei de 01.01.2010.

#### 9) In ceea ce privește accesoriile aferente TVA

Referitor la accesoriile stabilite în sarcina sa, petentul a precizat că organele de inspecție fiscală au omis să înscrie în decizia de impunere contestată baza de impunere aferentă.

In ceea ce priveste modul de calcul al majorarilor si penalitatilor de intarziere, petentul mentioneaza ca in situatia in care nu se va lua in calcul faptul ca in perioada 01.01.2006-31.12.2009 legislatia privind stabilirea TVA in sarcina persoanelor fizice pentru tranzactiile imobiliare era neclara, se observa ca pentru anul 2007 nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA intrucat toate terenurile tranzactionale in anul 2007 au fost achizitionate de la persoane neimpozabile in scopuri de TVA, au fost mostenite sau au fost utilizate in scopuri personale.

In acest caz, petentul solicita reconsiderarea plafonului de scutire prevazut de art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv recalcularea dobânzilor/majorarilor de întârziere si a penalitatilor conform urmatoarelor prevederi ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.”

„Art. 120 - Majorari de întârziere

(1) Majorarile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

„Art. 120<sup>1</sup> - Penalitati de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

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

Referitor la modul de calcul al accesoriilor, petentul mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au omis sa inscrie in decizia de impunere contestata temeiul de drept (art. 120 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare), care stabileste perioada pentru care petentul datoreaza dobânzi/majorari de întârziere si modul de calcul al acestora.

In acest sens, contestatorul mentioneaza ca conform art. 43 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Cod de Procedura Fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

„actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) stampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului".

Asadar, petentul considera ca art. 43 alin. (2) lit. f) privind Cod de Procedura Fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, impune ca decizia de impunere sa cuprinda temeiul de drept in baza caruia au fost stabilite obligatiile fiscale identificate prin decizie de impunere respectiva.

Fata de aspectele mentionate in cuprinsul contestatiei, petentul solicita anulara Deciziei de impunere privind TVA si alte obligatii fiscale nr. ..., ca urmare a nelegalitatii acesteia, pentru debitele totale in cuantum de 338.341 lei, din care debit TVA in suma de ... lei aferent unei baze de impozitare de ... lei, a majorarilor/dobânzilor de întârziere in suma de ... lei precum si a penalitatilor de intarziere in suma de ... lei, aferente unei baze de calcul neinscrisa in decizia de impunere.

**II.** Prin Decizia de impunere nr. ..., organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei. Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de dl. ... Danel, rezulta urmatoarele:

Prin procesul verbal nr. ... s-a constatat ca dl. ... a desfasurat activitati economice si a obtinut venituri cu caracter de continuitate din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal si nu s-a înregistrat in scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusa efectuarea unei inspectii fiscale partiale pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata. Conform avizului de inspectie fiscala nr. ..., începerea inspectiei fiscale a fost programata pentru data de 23.12.2011.

Deoarece contribuabilul nu a putut fi contactat, organele de inspectie fiscala au publicat avizul de inspectie fiscala mai sus amintit pe internet in

data de 12.01.2012, fiind considerat comunicat in data de 27.01.2012. De asemenea, avizul de inspectie fiscala nr. ... a fost înmânat contribuabilului, sub semnatura, in data de 20.02.2012.

Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2006-30.06.2011.

Din continutul raportului de inspectie fiscala reiese ca inspectia fiscala s-a efectuat în zilele de 20 februarie, 9 si 14 martie, 4 si 18 aprilie, 7 si 20 iunie, 4 si 29 octombrie, 29 noiembrie si 3 decembrie 2012 de catre ... si ....

Din confruntarea datelor înscrise in Lista nominala beneficiari de venit conform declaratiei 208 pentru dl. ... cu contractele prezentate de contribuabil si a celor transmise de catre notari, organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de dl. ..., in calitate de vânzator, reprezinta tranzactii imobiliare cu apartamente, curti constructii in intravilan, pasune intravilan, casa P+M si garaj si curte, casa si curte, terenuri arabile extravilane, teren intravilan si terenuri arabile intravilane fara constructii, atat singur, cat si in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25%, 30%, respectiv 50% fiecare), respectiv in coproprietate cu sotii ... si ... (cota parte de 50%) si cu sotii ... si ... (cota parte de 40%),.

In urma verificarii contractelor de vanzare-cumparare privind bunurile imobile tranzactionale, organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul verificat a realizat de o maniera independenta activitati economice constând în livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate în scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobândind astfel calitatea de persoana impozabila conform urmatoarelor prevederi legale :

- art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind „orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati”;

- art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”;

- titlul VI pct. 3 alin. (1) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal”;

- titlul VI pct. 68 alin.(2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „In sensul alin. (1) lit. a) si b), livrarile de bunuri si prestarile de servicii sunt considerate ocazionale daca sunt realizate o singura data in cursul unui an.”

- art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

Organele de inspectie fiscala au constatat ca livrarea de bunuri imobile, reprezentând vânzare de terenuri arabile intravilane, curti constructii in intravilan, apartamente, pasune intravilan, casa P+M, garaj si curte, casa si curte, terenuri arabile extravilane, terenuri intravilane si terenuri arabile intravilane fara constructii este impozabila in România incadrându-se in prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”.

In anul 2006, conform contractelor de vânzare cumparare:

- nr.... autentificat in data de...., dl. ..., împreuna cu sotia ..., a vandut un teren arabil extravilan in suprafata totala de ... mp. Valoarea tranzactiei a fost de .... lei;

- nr. ... autentificat in data de ..., dl. ..., împreuna cu sotia ..., a vandut un teren arabil extravilan in suprafata totala de ... mp. Valoarea tranzactiei a fost de ... lei.

- nr. ... autentificat in data de...., dl. ... împreuna cu sotia ..., a vandut un teren arabil extravilan in suprafata totala de ... mp. Valoarea tranzactiei a fost de ... lei.

In anul 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca dl. ..., atât in calitate de unic proprietar cat si impreuna cu sotia ... (cota de participare 50% fiecare), respectiv in coproprietate cu ... si ... (cota parte de 25% fiecare) a efectuat 6 tranzactii cu bunuri imobile reprezentând vânzari de teren arabil extravilan, teren arabil intravilan, curti constructii in intravilan, apartament, curte si gradina, casa P+M, garaj si curte, casa si curte in valoare de... lei, depasind plafonul de scutire TVA de 35.000 euro (119.000 lei) si nu a solicitat înregistrarea ca platitor de TVA.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca vânzarea terenului arabil extravilan prin contractul de vanzare-cumparare nr. 717/07.03.2007 nu este operatiune taxabila, dar valoarea acestuia se ia in calcul la plafonul de scutire, conform prevederilor art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: „Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din ... operatiunile scutite cu drept de deducere si cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f) , daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale”.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca PF ..., la data de 07.03.2007, a realizat o cifra de afaceri de 197.095 lei, peste plafonul de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 152 alin. (1) si anume 119.000 lei (RON).

In aceasta situatie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca PF ... avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire, asa cum prevede art. 152 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Persoanele impozabile, care depasesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în termen de 10 zile de fa data constatarii depasirii”, urmând a fi înregistrata in scopuri de TVA începând cu data de 01.05.2007.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata si accesorii aferente conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin adresa nr. ..., organele de inspectie fiscala au solicitat Primariei Comunei ... sa precizeze daca terenurile (curti constructii si arabil intravilan) situate in intravilanul-extins al comunei ... vândute de dl. ... si sotia ... prin contractul de vanzare-cumparare nr. ... sunt construibile si daca:

- terenurile (parcelele) tranzactionate sunt construibile in ansamblu sau doar cele cu categoria de folosinta curti constructii;
- au fost eliberate autorizatii de construire si certificate de urbanism in momentul înstrairii acestora.

Prin adresa nr. ..., înregistrata la Activitatea de Inspectie Fiscala sub nr. ...., Primaria Comunei ... a comunicat faptul ca terenurile (parcelele) tranzactionate nu sunt construibile in ansamblu ci doar cele cu categoria de folosinta curti constructii, deoarece cele cu categoria de folosinta arabil intravilan nu au fost scoase din circuitul agricol.

De asemenea, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1) Prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ..., dl. ..., împreuna cu sotia ..., au vândut casa P+M, garaj si curte in suprafata totala de ... mp, in valoare de ... lei.

Prin adresa nr. ... întocmita catre OCPI ... s-a solicitat cartea funciara colectiva privind imobilul tranzactionat de ... si ... ..., reprezentând casa P+M, garaj, curte si teren in suprafata totala de ... mp, situat in ..., str.... (vechi str. ...), nr. ..., CF ..., nr. cadastral ..., respectiv contractul de vânzare cumparare privind achizitia acestui imobil.

Din documentele transmise de catre Oficiul de Cadastru si Publicitate Imobiliara ..., rezulta urmatoarele:

- conform cartii funciare colective, imobilul situat in ..., str. ..., nr. ..., constând in casa si curte, a fost vândut de sotii Berta d-nei Dudas Rozalia prin contractul de vânzare cumparare nr. ...;
- conform contractului de vânzare cumparare nr. ...., sotii ... si ... au cumparat de la sotii... si ... imobilul situat in ..., str. ..., nr. ... constând in casa (extinsa) P+M, garaj si curte, imobil dobândit prin cumparare si edificare extindere P+M, garaj, conform contractului de vânzare cumparare nr. ....si conform autorizatiei de construire nr. ....

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale, conform art. 94 alin. (3) lit. c) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si punctului 91.1. Din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului de procedura fiscala, prin Nota explicativa din data de 14.03.2012 s-au solicitat informatii suplimentare privind imobilul situat in ..., str. ..., nr. 9. Prin raspunsul dat la întrebarea nr. 2 formulata de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilul a precizat: „Nu am efectuat modificari, transformari, constructii noi la imobilul din ..., str. ..., nr. 9". De asemenea contribuabilul a prezentat documente justificative (Hotarârea AGA nr. ..., contractul de comodat din 29.02.2005 privind sediul SC ... SRL in Timioara, str. ..., nr. 9 reprezentata prin administrator ..., actul aditional din 29.02.2005 privind schimbarea sediului social al societatii in ..., str. ..., nr. 9, respectiv actul aditional din 29.02.2005 privind schimbarea sediului social al SC ... SRL in ..., str. ..., nr. 9) privind folosirea imobilului de mai sus in scop personal.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca imobilul tranzactionat reprezinta constructie veche, a fost utilizat in scop personal si vânzarea acestuia se încadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2) Prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ..., dl. ..., impreuna cu sotia ..., au vandut casa si curte in suprafata totala de ... mp, in valoare de 940.800 lei.

Asa cum reiese din contractul de vanzare-cumparare mai sus mentionat, acest imobil a fost dobândit de catre contribuabil prin contractul



de schimb autentificat sub nr. ..., conform caruia dl. ... a incasat suma de ... lei. Organele de inspectie fiscala au apreciat ca tranzactia efectuata de persoana fizica ... in data de 30.07.2007, reprezentând un schimb imobiliar in valoare de ... lei, este operatiune taxabila din punct de vedere al TVA, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru stabilirea starii de fapt fiscale, conform art. 94 alin. (3) lit. c) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si punctului 91.1. din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului de procedura fiscala, prin Nota explicativa din data de 14.03.2012 s-au solicitat informatii suplimentare privind imobilul situat in ..., ... nr. 4.

Prin raspunsul dat la întrebarea nr. 3 formulata de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilul a precizat: „Nu am efectuat modificari, transformari, constructii noi la imobilul din ..., ... nr. ...”. Contribuabilul a prezentat documente justificative (actul aditional nr. ... privind schimbarea sediului social al SC ... SRL in ..., str. ... nr. ..., factura RDS nr. ..., declaratia înregistrata la ITM ... din 23.10.2002 privind sediul social al SC ... SRL in ..., str. ... nr. ..., declaratia nr. ... privind plata taxei de firma avand locul de amplasare in ..., str. ... nr. ..., contractul de vanzare cumparare nr. ... privind achizitia imobilului de mai sus de catre dl. ...) privind folosirea imobilului de mai sus in scop personal.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca imobilul tranzactionat reprezinta constructie veche, a fost utilizat in scop personal si vânzarea acestuia se încadreaza in categoria operatiunilor scutite de TVA, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3) Prin contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr. ..., dl. ... a vandut apartamentul nr. ... situat in ..., str. ... .., bl. ... , sc....., in valoare de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca acest imobil a fost dobândit de catre contribuabil prin mostenire, conform certificatului de mostenitor nr. ... din ... si deci vânzarea acestuia nu este operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

Având in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in anul 2007 contribuabilul a efectuat 6 tranzactii, apreciand ca 2 operatiuni au fost impozabile, respectiv livrare terenuri construibile (curte, gradina si curti/constructii) pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin adresa nr. 152/09.01.2012 întocmita catre OCPI ... s-a solicitat cartea funciara colectiva privind urmatoarele imobile tranzactionale de ... si ... ..;

- curti constructii intravilan extins, CF....., nr. cadastral..., .... mp, localitatea ...;
- teren arabil intravilan, ... mp, CF ..., nr. Cadastral ....., localitatea ..., respectiv contractul de vânzare cumparare nr. ... privind achizitia acestor imobile.

Organele de inspectie fiscala au precizat ceci, conform contractului de vânzare cumparare nr. ..., pentru achizitionarea imobilelor mentionate mai sus, contribuabilul a platit onorariul notarului in valoare de ... lei Ron (... lei Rol) inclusiv TVA cu chitanta nr. ....

Astfel, acestia au apreciat ca pentru achizitia imobilului inscris in CF ..., ..., constând in curti constructii intravilan extins, ... mp, nr. cadastral..., persoana fizica ... ar fi avut dreptul sa deduca TVA (contractul de vânzare cumparare nr. ... - onorariul notarului care include si TVA), daca ar fi respectat prevederile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, in ceea ce priveste declararea începerii activitatii sale ca persoana impozabila, respectiv ar fi avut cel putin dreptul de deducere pentru onorariul platit notarului public, daca ar fi solicitat factura conform prevederilor legale si daca s-ar fi înregistrat in termen in scopuri de TVA.

Organele de inspectie fiscala au mai precizat ceci, conform art. 149 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile valabile in anul 2007, taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezinta taxa achitata sau datorata aferenta oricarei operatiuni legata de achizitia, fabricarea, constructia, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, iar onorariul platit notarului pentru operatiunile de autentificare legate direct de cumpararea bunului de capital (cumpararea de bunuri imobile facandu-se numai in forma autentica conform prevederilor legale in vigoare) include in baza chitantei TVA care ar fi putut fi dedusa daca contribuabilul s-ar fi înregistrat in scopuri de TVA si ar fi solicitat factura, conform prevederilor legale.

Pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. ... atât singur, cat si in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25%, respectiv 50% fiecare), respectiv in coproprietate cu sotii ... si ... (cota parte de 50%), a desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate, respectiv a incheiat 13 contracte de vanzare-cumparare in valoare totala de ... lei, din care 10 sunt operatiuni impozabile reprezentând livrari de terenuri construibile (curti constructii).

Pentru anul 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. ... atât in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25%, 30%, respectiv 50% fiecare), cat si in coproprietate cu sotii ... si ... (cota parte de 50%) si cu sotii ... si ... (cota parte de 40%) a efectuat 11 tranzactii imobiliare in valoare totala de 286.615 lei, reprezentând livrari de pasune intravilan, terenuri arabile extravilane, terenuri intravilane si terenuri arabile intravilane fara constructii, din care 6 sunt operatiuni impozabile reprezentând livrari de terenuri construibile (terenuri intravilane).

Pentru anul 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. ... atât in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25% fiecare), cat si in coproprietate cu sotii ... si ... (cota parte de 40%) a efectuat 4 tranzactii

imobiliare in valoare totala de ... lei, reprezentând vânzari de curti constructii in intravilan, teren intravilan si teren arabil intravilan fara constructii, din care 2 sunt operatiuni impozabile reprezentând livrari de terenuri construibile (teren intravilan si curti constructii în intravilan extins).

Pentru anul 2011, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. ... in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25% fiecare) a efectuat 4 tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, reprezentând vânzari de terenuri intravilane fara constructii, din care 3 in calitate de mandatar.

De asemenea, prin adresa nr. ... s-au solicitat Primariei Municipiului ... informatii privind categoria, solicitarea de autorizatii de construire si certificate de urbanism pentru terenul situat in intravilanul extins al Municipiului ... vândut de dl. ... si sotia ... prin contractul de vanzare-cumparare nr. ....

Prin adresa nr. ..., Primaria Municipiului ... a comunicat faptul ca, in cazul contractului de vanzare-cumparare mentionat anterior, nu a fost emis niciun document.

In urma celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au constatat faptul tranzactia mentionata mai sus este scutita de taxa pe valoarea adaugata in conformitate cu prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece, la momentul vânzarii, acesta nu a fost teren construibil.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit ca dl. ... atât singur, cat si in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25%, 30%, respectiv 50% fiecare), respectiv in coproprietate cu sotii ... si ... (cota parte de 50%) si cu sotii ... si ... (cota parte de 40%) a efectuat 41 de tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, contribuabilul având obligatia înregistrarii in scopuri de TVA începând cu data de 01.05.2007.

Deoarece in contractele de vânzare privind tranzactiile imobiliare efectuate de catre dl. ..., partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA (valoarea de vânzare nu contine TVA), organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada când nu s-a înregistrat ca platitor de TVA, respectiv 15.05.2007-30.06.2011.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada 15.05.2007-30.06.2011 dl. ... a efectuat tranzactii cu terenuri construibile, operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, in valoare de ... lei, care constituie baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata si la care s-a aplicat cota standard de 19%, respectiv de 24%, conform urmatoarelor prevederi legale:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: ... pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida

obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate, de pretul acestor operatiuni";

- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce" respectiv „Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce".

- decizia nr. 2/12.04.2011: „în interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina în functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI „Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], în cazul în care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa în contravaloarea livrării; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;"

Organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata colectata, aferenta contravalorii tranzactiilor efectuate in suma de ... lei, stabilindu-se TVA colectata in suma de ... lei.

Majorarile, dobânzile si penalitatile de întârziere aferente diferentiei de TVA de plata stabilita de organele de inspectie fiscala au fost in suma de ... lei calculate de la data de 26.07.2007 pana la data de 03.12.2012.

Penalitatile de întârziere in cota de 15% au fost calculate pentru obligatii fiscale principale nestinse (... lei) conform art 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in suma de ... lei, deoarece de la data de 01.07.2010 pana la data de 03.12.2012 s-au scurs 887 de zile.

III. Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin

care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA = ... lei;
- majorari si dobanzi de intarziere = ... lei;
- penalitati de intarziere = ... lei.

Contestatia este formulata impotriva debitelor stabilite prin Decizia de impunere nr. ... precum si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anularea acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele MOTIVE :

### **Referitor la perioada desfasurarii inspectiei fiscale**

In fapt, organele de inspectie fiscala au intocmit Avizul de inspectie fiscala inregistrat la DGFP ... sub nr. ..., conform caruia inspectia fiscala trebuia sa inceapa in data de 23.12.2011.

Deoarece dl. ... nu a putut fi contactat, avizul de inspectie fiscala a fost publicat pe internet in data de 12.01.2012, considerandu-se ca s-a respectat procedura de comunicare, cu data comunicarii 27.01.2012.

In data de 20.02.2012 avizul de inspectie fiscala sus-mentionat fost inmanat sub semnatura.

Drept urmare, inspectia fiscala a fost inceputa in data de 20.02.2012 si a fost incheiata la data de 05.12.2012, perioada care a depasit termenul de 3 luni.

**In drept**, conform art. 43, art. 46 si art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.*

*(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- i) mentiuni privind audierea contribuabilului".*

*„Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a*

*obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".*

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

...

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

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

Asa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importantă**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importantă" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută*, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actele administrative fiscale

*"se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor".*

Din cele prezentate anterior se retin urmatoarele:

**Termenul de 3 luni** pentru durata efectuarii inspectiei fiscale, prevazut de art. 104 din Codul de procedura fiscala **este un termen de recomandare**, avand ca scop minima afectare a activitatii contribuabilului, **iar depasirea lui nu este sanctionata cu nulitatea absoluta a deciziei de impunere emisa in urma inspectiei, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens. Prin urmare, cata vreme obligatiile fiscale stabilite in sarcina contribuabililor in urma unei inspectii fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligatia constitutională sa contribuie, prin impozite si taxe, la cheltuielile publice, fara ca o atare contributie sa fie considerata ca o vatamare a drepturilor si intereselor lor legitime.**

Durata recomandata pentru realizarea inspectiei fiscale este de **3 luni**, iar perioadele in care inspectia fiscala **este suspendata nu se iau in calculul duratei acesteia.**

De altfel, sanctionarea cu nulitatea (absoluta) unui act de impunere datorita depasirii duratei inspectiei, indiferent de circumstantele care au determinat aceasta situatie si indiferent daca depasirea, prin ea insasi, a produs sau nu vatamarea persoanei controlate nu ar atrage decat supunerea contribuabilului la o noua verificare, cu consecinte in ceea ce priveste afectarea activitatii curente a acestuia si ar conduce la eludarea scopului pentru care a fost prevazut prin lege un termen de realizare a inspectiei fiscale.

In speta, din documentele existente rezulta ca inspectia fiscala s-a derulat in perioada 20.02.2012-05.12.2012 (perioada recunoscuta, de altfel, si de petent prin contestatia formulata), depasind termenul de 3 luni.

Prin urmare, contrar sustinerilor contestatorului, depasirea perioadei de derulare a inspectiei fiscale nu poate atrage nulitatea (anulara) deciziei de impunere, cata vreme aceasta nu a fost vatamata in drepturile sale.

Fata de aspectele prezentate contestatia d-lui ... vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

### **Referitor la procedura referitoare la modul de întocmire al avizului de inspectie fiscala**

In fapt, petentul a fost desemnat de organele de inspectie fiscala sa reprezinte familia si sa fie inregistrat in scopuri de TVA pentru vanzarea imobilelor, bunurile imobile tranzactionate de dl. ... fiind detinute atat singur, cat si in coproprietate cu sotia ... (cota de participare 25%, 30 %, respectiv 50% fiecare), iar avizul de inspectie fiscala a fost emis doar pe numele d-lui ... si nu pe numele celor doi soti.

Dl. ... a fost inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 01.03.2012, urmare adresei nr. ..., intocmita de Activitatea de Inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ...

catre Biroul Registru Contribuabili si Declaratii Fiscale din cadrul DGFP ..., prin care s-a solicitat inregistrarea din oficiu ca platitor de TVA.

Codul de inregistrare in scopuri de TVA RO ... a fost atribuit in data de 17.01.2012.

Concluzionand, avizul de inspectie fiscala are inscris codul numeric personal, iar decizia de impunere codul de inregistrare in scopuri de TVA , deoarece la data emiterii avizului, respectiv 08.12.2011, codul de inregistrare fiscala nu era atribuit.

In drept, sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

*„In cazul in care persoana este obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu.”*

- art. 78 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: *„Datele din registrul contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de cate ori se constata ca acestea nu corespund starii de fapt reale si vor fi comunicate contribuabililor.”*

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, rezulta ca in mod corect organele fiscale competente au modificat datele din registrul contribuabililor referitor la persoana fizica ....

Avand in vedere faptul ca bunurile imobile au fost tranzactionate in devalmasie, de catre familia ..., organele de inspectie fiscala au desemnat pe dl. ... sa indeplineasca obligatia cu privire la inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor pct. 3 alin. (6) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

*„In cazul in care bunurile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarile acestor bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.”*

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

### **Referitor la perioada supusa inspectiei fiscale**

In fapt, inceperea inspectiei fiscale a fost programata pentru data de 23.12.2011, conform Avizului de inspectie fiscala nr. .... Deoarece avizul de inspectie fiscala a fost intocmit in anul 2011, iar contribuabilul nu a putut fi contactat , avizul de inspectie fiscala mai sus amintit a fost publicat pe internet in data de 12.01.2012.

Organele de inspectie fiscala nu au stabilit obligatii fiscale, respectiv TVA, pentru anul 2006, ci doar incepand cu anul 2007.



In drept, sunt aplicabile prevederile art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

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

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

*(3) Dreptul de a stabili obligatii fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezulta din savârsirea unei fapte prevazute de legea penala.*

*(4) Termenul prevazut la alin. (3) curge de la data savârsirii faptei ce constituie infractiune sanctionata ca atare printr-o hotarâre judecatoreasca definitiva.”*

Deoarece organele de inspectie fiscala nu au stabilit obligatii fiscale anterior termenului de prescriptie , urmeaza a fi respinsa contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

#### **Referitor la lipsa bazei de impunere aferenta dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitatilor din decizia de impunere contestata**

In fapt, in urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere nr. ... prin care au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de ... lei si accesorii aferente in suma de ... lei.

In sustinerea contestatiei, petentul precizeaza ca atât decizia de impunere cât si raportul de inspectie fiscala au fost întocmite cu nerespectarea dispozitiilor art. 46 si 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si OMFP nr. 2993/16.12.2011 privind modificarea OMFP nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala”, intrucat acestea nu contin baza de impunere aferenta TVA, fapt care determina anularea acestora.

Contestatorul precizeaza ca decizia de impunere trebuie sa cuprinda, sub sanctiunea nulitatii, baza de impunere avuta in vedere de organul fiscal.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma de ... lei, fara a mentiona baza de impunere a acestora.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 86 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:  
*„(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de cate ori acesta modifica baza de impunere, ca urmare a unor constatari prelabile ale organului fiscal sau in baza unei inspectii fiscale.”*

Din textul de lege reiese ca decizia de impunere se emite de organul fiscal competent, ori de câte ori se modifica baza de impunere, ca urmare a unor constatari prealabile ale organului fiscal sau in baza unei inspectii fiscale.

La art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se face precizarea ca:

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

Conform textului de lege, lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia.

Având în vedere elementele care atrag nulitate actului administrativ fiscal, lipsa bazei de impunere nu constituie motiv pentru atragerea nulitatii deciziei de impunere contestate.

Fata de aspectele prezentate contestatia d-lui ... vizand nulitatea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., urmare a neinscrierii bazei de impunere aferenta accesoriilor, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

#### **Referitor la continutul, motivarea si intemeierea deciziei de impunere contestate**

In fapt, din continutul deciziei de impunere contestate se desprind urmatoarele aspecte:

- stabilirea calitatii de persoana impozabila a d-lui ...;
- numarul, tipul si valoarea tanzactiilor efectuate de contribuabil in anul 2007 in care organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. ... a depasit plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal);
- baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata, TVA stabilita de plata, perioada pentru care a fost calculata, precum si cotele aplicate (19% si 24%);
- baza de impozitare pentru dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere, perioadele pentru care au fost calculate, respectiv quantumul acestora.

Referitor la intemeierea deciziei de impunere, se constata ca organele de inspectie fiscala au enumerat temeiurile de drept in baza carora au stabilit TVA de plata suplimentara si accesoriile aferente.

**In drept**, conform art. 43 si art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.*

*(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*

*a) denumirea organului fiscal emitent;*

*b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*

*c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*

*d) obiectul actului administrativ fiscal;*

*e) motivele de fapt;*

*f) temeiul de drept;*

*g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

*h) stampila organului fiscal emitent;*

*i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*

*i) mentiuni privind audierea contribuabilului".*

*„Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".*

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice „vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta**" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile

procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

In al doilea rand, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale *"se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor"*.

Din cele prezentate anterior se retin urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala au enumerat motivele de fapt si temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii TVA de plata suplimentara si a accesoriilor aferente;
- nerespectarea unor reguli referitoare la inscrierea detaliata a motivelor de fapt si a temeiurilor de drept nu atrage dupa sine anulara actului administrativ fiscal, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens, si nu exonereaza petentul de la plata obligatiilor fiscale datorate.

#### **Referitor la calificarea petentului ca persoana impozabila**

In fapt, in perioada 2007-2011, petentul a efectuat 20 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

*(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

- art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(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 intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”*

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an (20 in total) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petent in perioada 2007-2011 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca „*nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.*”

Bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta in marea majoritate curti constructii intravilan extins pentru care contribuabilul are calitatea de proprietar.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentului deoarece din verificarea fiscala efectuata a reesit faptul ca acesta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

In mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de dl. ... nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial la primirea prin vanzare-cumparare a terenurilor de catre titular, ci reprezinta o activitate economica de dezvoltare imobiliara desfasurata de petent.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dl. ... si sotia sa sunt o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzarea de curti constructii intravilan extins in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)- d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“Operatiuni impozabile*

*ART. 126*

*(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

- a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;*

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);”.

### **Referitor la modul de determinare al bazei de impunere al TVA**

Avand in vedere ca preturile cuprinse si stipulate in contracte nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a persoanei fizice ..., sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”;*

- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„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 reduce a taxei pe valoarea adaugata.”* coroborat cu pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad: *„Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduce asupra bazei de impozitare potrivit legii”.*

In acest sens a fost data Decizia nr. 2 a COMISIEI CENTRALE FISCALA, publicata in MO al Romaniei nr. 278 din 20 aprilie 2011, care prevede:

*„In interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:*

*a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr.*

44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau

2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], in cazul in care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrarii."

### **Referitor la nedefalcarea veniturilor pe cei doi sotii**

Referitor la argumentul contestatorului conform caruia, în cazul bunurilor aflate în coproprietate sau în devalmasie, vanzarea unei cote parti de teren nu poate fi interpretata ca reprezentand vanzarea intregului teren, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat vanzarea bunurilor detinute in coproprietate sau in devalmasie nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre proprietari, fiind necesar acordul si semnatura celorlalti coproprietari pentru efectuarea livrarilor.

Organul fiscal competent sa solutioneze contestatia arata ca devalmasia reprezinta forma dreptului de proprietate comuna, ce se particularizeaza prin aceea ca titularii sai nu au determinata nici macar o cota-parte ideala, matematica din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefractionate in materialitatea lor. Bunurile dobandite în timpul casatoriei, de oricare dintre sotii, sunt, de la data dobandirii lor, bunuri comune ale sotilor. Orice conventie contrara este nula.

In fapt, in contractele de vanzare cumparare aflate la dosarul contestatiei nu se precizeaza cu exactitate cota parte ce revine fiecarui sot, fapt ce conduce la concluzia ca calitatea de bun comun nu trebuie sa fie dovedita. Sotii administreaza si folosesc împreuna bunurile comune si dispun tot astfel de ele. Oricare dintre sotii, exercitand singur aceste drepturi, este socotit ca are si consimtamantul celuilalt sot. Cu toate acestea, nici unul dintre sotii nu poate instraina si nici nu poate greva un teren sau o constructie ce face parte din bunurile comune, daca nu are consimtamantul expres al celuilalt sot.

Prin urmare, plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal pentru determinarea obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, va fi analizat conform prevederilor pct. 3 alin. (6) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede:

*„In cazul in care bunurile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarile acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.”*

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

**Referitor la inlaturarea beneficiului scutirii fara drept de deducere a TVA, aplicabil tranzactiilor in cauza, prevazut de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru anul 2007**

In perioada 01.01.2007-31.12.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

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

*1. teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;*

*2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;*

*3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti a acesteia inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;*

*4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii."*

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

Prin urmare, daca terenurile au fost dobandite prin cumparare de la persoane fizice, rezulta ca la achizitia terenurilor nu s-a exercitat si nici nu s-ar fi putut exercita dreptul de deducere al TVA si, ca urmare, rezulta in mod clar ca referitor la achizitia terenului, chiar daca acestea reprezentau in momentul vanzarii terenuri constructibile potrivit documentatiei cadastrale, aplicarea regimului de taxare nu era obligatorie potrivit la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007.



Fata de cele retinute mai sus, rezulta ca, in situatia in care bunurile imobile au fost achizitionate de la persoane fizice care nu au facturat cu TVA, persoanele fizice care ulterior au revandut aceste imobile nu erau obligate sa taxeze operatiunile de vanzare deoarece nu au dedus si nici nu au avut dreptul sa deduce TVA din moment ce acestea nu le-a fost facturata. Subliniem insa ca scutirea de TVA prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma in vigoare in anul 2007 nu ar fi aplicabila in situatia in care achizitiile ar fi fost purtatoare de TVA, livrarile in acest caz fiind taxabile.

Avand in vedere cele retinute mai sus, respectiv prevederile legale in materie aplicabile in anul 2007, sustinerile contestatorului, precum si constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscal nr. ..., nu rezulta motivele pentru care echipa de inspectie fiscala a procedat la colectarea TVA aferenta tranzactiilor constand in vanzari de terenuri „curti-constructii” efectuate de persoana impozabila ... in anul 2007, respectiv care au fost considerentele care au format convingerea organelor de inspectie fiscala ca aceste tranzactii sunt operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca este indeplinita aceasta conditie cata vreme „Conform contractului de vanzare cumparare nr. ..., pentru achizitionarea imobilelor mentionate mai sus, contribuabilul a platit onorariul notarului in valoare de ... Ron (... lei Rol) inclusiv TVA cu chitanta nr. ....

Pentru achizitia imobilului in scris in CF ..., ..., constand in curti constructii intravilan extins, ... mp, nr. Cadastral..., persoana fizica ... ar fi avut dreptul sa deduca TVA (contractul de vanzare-cumparare nr. ...) - onorariul notarului care include si TVA), daca ar fi respectat prevederile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in ceea ce priveste declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, respectiv ar fi avut cel putin dreptul de deducere pentru onorariul platit notarului public, daca ar fi solicitat factura conform prevederilor legale si daca s-ar fi inregistrat in termen in scopuri de TVA”.

In plus, in mod evident aceasta interpretare apare ca fiind incorecta, in conditiile in care, nu este vorba despre dreptul de deducere al petentului pentru achizitionarea propriu-zisa, asa cum prevad dispozitiile mentionate, intrucat, prestarea de catre notarul public a unor servicii in vederea autentificarii unei conventii, oricare ar fi natura acesteia, este o operatiune cu totul distincta si conexas achizitionarii terenului, care cere a fi autentificata in fata notarului public *ad validitatem*.

In fapt, asa cum si petentul precizeaza, pentru contractul de schimb imobiliar nr. ..., in valoare de ... lei, organele de inspectie fiscala nu au facut dovada faptului ca acesta ar fi putut deduce TVA, nefacand nicio referire din care sa rezulte motivul pentru care au stabilit ca acesta tranzactie nu este scutita conform alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal.

Prin urmare, avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. ..., argumentele invocate de persoana fizica ... in sustinerea acestei cauze, tinand cont de prevederile legale in materie aplicabile in anul 2007, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile realizate de contestator in intregul lor, neluand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni, respectiv nu au analizat tranzactiile imobiliare efectuate de persoana impozabila ... in anul 2007 prin raportare la prevederile art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma in vigoare in anul 2007.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: *„Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza :*

*...b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art.152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care atins sau depasit acest plafon ; ” coroborat cu prevederile pct. 66 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care prevad ca „In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa la momentul la care persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea activitatii economice” .*

Avand in vedere ca in anul 2007, dl. ..., impreuna cu sotia sa, a realizat exclusiv operatiuni scutite fara drept de deducere, rezulta ca in anul 2007 nu avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA.

Incepand cu 01.09.2008 s-a modificat continutul art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, adica este scutita de taxa:

*„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:*

*1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;*

*2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;*

*3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator*

anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;"

In fapt, la data de 29.04.2008 petentul a inregistrat o cifra de afaceri in suma de 144.552 lei depasind astfel plafonul de 35.000 euro (35.000 euro x 3.3817 = 118.360 lei, rotunjit la mie 119.000 lei) pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2008 : „*Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjesta la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*”

In conformitate cu prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007 „*Persoana impozabila care aplica regimul de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art.153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art.153”.*

In consecinta data la care petentul a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare a fost 29.04.2008 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.05.2008.

Conform punctului 62 alin (2) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2008: „*In sensul alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:*

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea la data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Art. 153 alin. (7) din Codul fiscal valabil in anul 2008 prevede: „In cazul in care persoana este obligata sa se inregistreze , in conformitate cu prevederile art.(1), (2), (4) si (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale vor inregistra persoana respectiva din oficiu”. In conformitate cu punctul 66 alin.(1) lit. d) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: : „In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art.153 alin. (1), (2), (4) si (5)sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane este valabila incepand cu:

a) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal”.

Ca urmare, petentul trebuia sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.06.2008, cu obligatia declararii si achitarii TVA trimestrial.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, rezulta ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au calculat TVA pentru tranzactiile desfasurate in perioada 01.05.2007-30.05.2008, stabilind astfel taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 19%).

In urma verificarii documentelor solicitate si puse la dispozitie de catre notarii publici, inclusiv contractele incheiate in forma autentica, pana la finalizarea inspectiei fiscale, a rezultat ca preturile cuprinse si stipulate in contracte nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a persoanei fizice ... Damian si a sotiei sale.

Concluzionand, petentul datoreaza TVA colectata, prin aplicarea cotei standard de TVA, conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asupra bazei impozabile in valoare de ... lei lei (pentru tranzactii efectuate in perioada 01.06.2008-26.07.2010), reprezentand contrapartida obtinuta de vanzator ca urmare a livrarii de curti constructii si a unei constructii noi, conform prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

si in baza Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 (in contractele de vanzare cumparare nu este prevazut nimic cu privire la TVA) rezultand taxa pe valoarea adaugata colectata si datorata, nedeclarata de contribuabil si nevirata in suma totala de ... lei.

Perioada fiscala pentru anul 2008 este trimestrul calendaristic, pentru anul 2009 este luna calendaristica, iar pentru anul 2010 este trimestrul calendaristic, conform prevederilor urmatoarelor acte normative:

- art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca: *„Perioada fiscala este luna calendaristica”*;
- art. 156<sup>1</sup> alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca: *„Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscala este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabila care in cursul anului precedent a realizat o cifra de afaceri din operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere care nu au depasit plafonul de 100.000 euro al carui echivalent in lei se calculeaza conform normelor”* coroborat cu pct. 80 alin. (1) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 care prevede ca: *„In sensul art. 156<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, echivalentul in lei a plafonului de 100.000 de euro se determina pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei valabil pentru 31 decembrie al anului precedent sau cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei, valabil pentru data solicitarii inregistrarii prin optiune;”*.

In consecinta, in conformitate cu prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”*;
- art. 216 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„(2) In cazul admiterii contestatiei se decide, dupa caz, anulara totala sau partiala a actului atacat.”*

se va admite partial contestatia pentru TVA in suma de ... lei, aferenta tranzactiilor desfasurate in perioada 01.05.2007-30.05.20078 (... lei x 19%) si se va respinge contestatia pentru diferenta reprezentand TVA de plata in suma de ... lei.

### **Referitor la obligatiile fiscale accesorii**

Prin Decizia de impunere nr. ... au fost calculate majorari/dobanzile si penalitatile calculate, in suma de ... lei, respectiv ... lei.

In drept, legislatia in vigoare din perioada analizata, prevede urmatoarele in O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art.119 - Dispozitii generale privind majorari de intarziere**

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere..”*

*“Art. 120 - Majorari de întârziere*

*(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”*

*“Art. 120<sup>1</sup> - Penalitati de intarziere*

*(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.*

*2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

*a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;*

*b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;*

*c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.*

*(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”*

Astfel, intrucat petentul datoreaza doar TVA in suma de ... lei, cu ... lei mai putin decat TVA de plata stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei, rezulta ca pentru TVA in suma de ... lei petentul datoreaza, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus:

- majorari de intarziere pentru perioada 26.07.2008-30.06.2010 in suma de ... lei;
- dobanzi de intarziere pentru perioada 01.07.2010-03.12.2012 in suma de ... lei;
- penalitati de intarziere in suma de ... lei;

In concluzie, referitor la Decizia de impunere nr. ...:

- se va admite partial contestatia pentru majorarile/dobanzile de intarziere in suma de ... lei (... lei - ... lei), si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru majorarile de intarziere in suma de ... lei si dobanzile de intarziere in suma de ... lei;

- se va admite partial contestatia pentru penalitatile de intarziere in suma de ... lei (... lei - ... lei) si se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru penalitatile de intarziere in suma de ... lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. ....:

DECIDE

- Referitor la contestarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...:

- admiterea contestatiei pentru:
  - TVA de plata ... lei;
  - majorari/dobanzi de intarziere ... lei;
  - penalitati de intarziere ... lei.
  
- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:
  - TVA de plata ... lei;
  - majorari/dobanzi de intarziere ... lei;
  - penalitati de intarziere ... lei.

- prezenta decizie se comunica la :

- Persoana Fizica ...;

- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala ... cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 450/2013.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

P.DIRECTOR EXECUTIV

.....