



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală

Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 383 / 2011
privind soluționarea contestațiilor formulate de
.X. din .X.
înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală
sub nr.908406/29.07.2010 și sub nr.906358/03.03.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția generală coordonare inspecție fiscală prin adresa nr..X./28.07.2010 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908406/X 2010 cu privire la contestația formulată de persoana fizică .X. domiciliat în .X., Str. X nr.X, sector X, reprezentat convențional prin SCA .X. cu sediul în .X., șos. .X.-.X. nr.1A, X, intrarea X, et.X, sector X, conform împuternicirii avocațiale nr..X./15.07.2010, anexată la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **.X. lei** ;
- majorări de întârziere aferente **.X. lei** ;
taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr..X., respectiv 18.06.2010 și de data înregistrării contestației la Registratura Generală a ANAF, respectiv 15.07.2010, așa cum reiese din ștampila acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

De asemenea, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală prin adresa nr..X./01.03.2011 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/2011 cu privire la contestația formulată de persoana fizică .X. domiciliat în .X., Str.

X nr.X, sector X, reprezentat convențional prin SCA .X. cu sediul în .X., șos. .X.-X. nr.X, X, intrarea X, et.X, sector X, conform împuternicirii avocațiale seria B X din 16.02.2011, anexată la dosarul cauzei, împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 prin care, au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de **.X. lei**, reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **.X. lei ;**
- majorări de întârziere aferente **.X. lei ;**
taxei pe valoarea adăugată
- dobânzi aferente taxei pe **.X. lei ;**
valoarea adăugată
- penalități de întârziere aferente **.X. lei;**
taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data înaintării Deciziei de impunere nr. .X., respectiv 18.01.2011, conform adresei nr..X./X./18.01.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală și de data înregistrării contestației la Registratura Generală a ANAF, respectiv 17.02.2011 așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții publice, aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestațiilor formulate de .X..

În conformitate cu prevederile pct.9.6. din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/31.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că cele două contestații formulate de persoana fizică .X. sub aspectul stabilirii cuantumului se influențează reciproc, s-a procedat la conexarea dosarelor.

IA. Prin contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/2010, persoana fizică .X. solicită revocarea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 și pe cale de consecință exonerarea de la plata a sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită de organele de

inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008 și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată calculate pentru perioada 25.04.2006-10.06.2010, pentru următoarele motive :

1) Referitor la aspectele de fapt, persoana fizică .X. precizează :

În data de 02.02.2009 a primit Avizul de inspecție fiscală nr..X./14.12.2009 prin care a fost informat că urmează a fi supus unei inspecții fiscale având ca obiectiv « Taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2004 -31.12.2008 » iar în data de 15.06.2010, urmare inspecției fiscale, a avut loc discuția finală privind constatările fiscale ale raportului de inspecție fiscală și consecințele acestora.

Persoana fizică .X. susține că, urmare acestei discuții finale a formulat, conform dispozițiilor legale, un punct de vedere care însă nu a fost luat în considerare de către autoritatea fiscală.

De asemenea, precizează că pentru a putea beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată conform dispozițiilor Codului fiscal la aceeași dată s-a înregistrat ca persoană fizică impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată la Administrația Finanțelor Publice Sector X .X. primind CIF RO X și a înregistrat la Agenția Națională de Administrare Fiscală și Decontul de taxă pe valoarea adăugată (Declarația 300), totalul taxei deduse fiind de .X. lei.

Persoana fizică .X. precizează că în data de 18.06.2010, a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr..X., prin care organele de inspecție fiscală au constatat că a efectuat, în perioada supusă controlului, vânzări de construcții noi, (calificate « în mod greșit » drept activitate economică cu caracter de continuitate), și au apreciat că avea obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în scop de TVA începând cu luna februarie 2006 și de a îndeplini toate obligațiile legale ce decurg din această calitate.

.X. susține că în mod netemeinic și nelegal, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 a fost emisă Decizia de impunere nr..X./18.06.2010 prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale în sumă totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente, pentru următoarele considerente :

a) Cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 prin prisma obligării la plata TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 01.01.2006-31.12.2008, persoana fizică .X. precizează :

1. Prezentarea dispozițiilor legale în materie fiscală aplicabile perioadei supuse controlului :

Persoana fizică .X. precizează că speței îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale :

- pentru perioada 01.01.2004 -31.12. 2006 prevederile art. 126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu pct.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ;
- pentru perioada 01.01.2007 -31.12.2008, prevederile art.125¹, pct.4 și pct.18, art.126, art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.128 și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. Persoana fizică .X. susține că tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie fapte obiective/acte de comerț și nu intră sub incidența noțiunii de activitate economică, având în vedere următoarele considerente :

- vânzarea de bunuri imobile nu reprezintă operațiune impozabilă ca faptă obiectivă de comerț.
- Vânzarea de bunuri imobile ar putea fi interpretată ca faptă de comerț numai în situația în care aceasta ar fi efectuată de către comercianți iar bunul imobil ar face parte din patrimoniul comercial de afecțiune, deci nu și în situația în care vânzarea vizează locuințele proprietate personală și este efectuată de persoane fizice.
- Tranzacțiile supuse controlului au fost efectuate în calitate de persoană fizică și nu de comerciant/persoană impozabilă.
- Persoana fizică .X. susține că nu este comerciant și, deci, nu a desfășurat o activitate economică supusă TVA întrucât nu a îndeplinit acte de comerț dintre cele reglementate de art.3 Cod Comercial cu titlu profesional/de profesie obișnuită.

Mai mult, .X. susține că nelegalitatea Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție fiscală rezultă și din faptul că deși a indicat organelor de inspecție fiscală faptul că unul dintre apartamentele tranzacționate în anul 2008 a fost folosit în scopuri personale pentru mai bine de 9 luni, dovadă făcând contractul de comodat încheiat în data de 21.01.2008, aceștia au inclus vânzarea acestui apartament în categoria celor supuse obligației de plată a taxei pe valoarea adăugată.

b) Cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 prin prisma imposibilității

exercitării dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor efectuate în perioada supusă controlului, persoana fizică .X. precizează :

În timpul inspecției fiscale a solicitat autorității emitente deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate în perioada supusă controlului. În acest sens a efectuat toate demersurile necesare pentru a se înregistra la Administrația Finanțelor Publice Sector X .X., ca persoană fizică impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată conform dispozițiilor Codului fiscal, depunând la autoritatea fiscală Decontul de taxă pe valoarea adăugată (Declarația 300), totalul taxei deduse fiind de .X. lei.

Persoana fizică .X. susține că deși a depus Decontul de taxă pe valoarea adăugată (Declarația 300), organele de inspecție fiscală nu au ținut cont la stabilirea obligației de plată de TVA dedusă.

Astfel, .X. susține că autoritatea fiscală trebuia să recunoască dreptul legal de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor angajate în cadrul activității efectuate în perioada supusă controlului, întrucât acestea au generat venituri pentru care autoritatea fiscală intenționează să stabilească obligații privind TVA, astfel încât taxa pe valoarea adăugată să fie determinată prin scăderea din valoarea totală a taxei colectate « pretins datorate » a valorii TVA deductibile.

Mai mult, însăși autoritatea fiscală, prin Comunicatul de presă din data de 12.03.2010 a statuat în sensul posibilității persoanelor fizice de a deduce TVA aferentă cheltuielilor efectuate.

.X. precizează că în temeiul acestor argumente a solicitat autorității fiscale să procedeze la efectuarea ajustărilor dreptului de deducere în condițiile prevăzute de art.145-149 din Codul fiscal pentru bunurile (inclusiv bunurile de capital) și serviciile achiziționate care au concurat la realizarea de operațiuni taxabile în sensul legislației TVA.

Mai mult, persoana fizică susține că așa cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală – Capitolul VI « Discuția finală cu contribuabilul », punctul de vedere al acestuia a fost ignorat în sensul că autoritatea nu a înțeles să deducă din valoarea taxei pe valoarea adăugată pretins a fi datorată valoarea TVA deductibilă.

c) Cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 prin prisma obligării la plata unor sume nejustificate ca urmare a calculării taxei pe valoarea adăugată la prețul de vânzare al imobilelor, deși taxa era inclusă în preț, persoana fizică .X. precizează :

În contractele de vânzare-cumpărare încheiate cu persoane fizice în perioada supusă controlului, nu se precizează dacă prețul stipulat include și TVA.

Astfel, persoana fizică .X. susține că întrucât cumpărătorii, persoane fizice au acceptat să plătească prețul final pentru achiziționarea bunurilor imobile înstrăinate, se consideră că suma plătită include TVA.

Mai mult, având în vedere prevederile pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, consideră că autoritatea fiscală avea obligația să calculeze « pretinsele » sume datorate la valoarea de vânzare a imobilelor, deci la valoarea ce rezultă ca diferență dintre prețul stipulat în contract și suma reprezentând TVA din acest preț.

Persoana fizică .X. susține că în acest sens este și adresa nr..X./31.03.2010 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

d). Cu privire la nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 prin prisma obligării la plata majorărilor de întârziere aferente perioadei 25.04.2006-10.06.2010, .X. precizează :

Din interpretarea prevederilor legale, respectiv dispozițiilor art.119-120 din Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare la data emiterii Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, rezultă că majorările de întârziere se aplică și se percep numai în situația în care persoana vizată avea obligația de plată a unor sume cu titlu de impozit și această obligație fie nu a fost îndeplinită, fie a fost îndeplinită ulterior termenului de scadență.

Persoana fizică .X. susține că întrucât nu a avut și nu are obligația de plată a TVA, conform principiului accesorium sequitur principale nu are nici obligația de plată a majorărilor de întârziere.

Având în vedere cele mai sus precizate, domnul .X. solicită revocarea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 și pe cale de consecință exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008 și majorări de întârziere pentru perioada 25.04.2006-10.06.2010.

IB. Prin contestația înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. X/03.03.2011, persoana fizică .X. solicită revocarea Deciziei de impunere nr. .X./17.01.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./17.01.2011 și pe cale de consecință exonerarea de la plata a sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006, majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate pentru perioada 25.05.2005 – 25.08.2010, dobânzi și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, calculate pentru perioada 25.08.2010 – 01.12. 2010, aducând în susținerea

contestației, pe lângă motivele de fapt și de drept menționate în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./18.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, următoarele argumente :

a) Referitor la aspectele de fapt, în ceea ce privește “Inspecția fiscală suplimentară – reverificarea pentru aceeași perioadă” persoana fizică .X. precizează :

Prin adresa nr..X./08.09.2010, Agenția Națională de Administrare fiscală –Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală a transmis persoanei fizice .X. un nou Aviz de inspecție fiscală în care se arată că începând cu data de 27.09.2010 va fi supus unei noi inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv “reverificarea taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2005-31.12.2006, în calitate de persoană fizică”.

La aceeași dată a primit și Decizia de reverificare nr..X./08.09.2010. Această reverificare a avut ca “presupus motiv” faptul că “de la data ultimei verificări și până în prezent, au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în: contracte de vânzare-cumpărare încheiate de domnul .X., în calitate de persoană fizică, în perioada 2005-2006, puse la dispoziție de alte instituții ale statului și care nu au fost puse la dispoziție de către contribuabil”.

De asemenea, în vederea efectuării reverificării autoritatea fiscală a transmis două invitații în ziua, respectiv prețuia stabilită pentru întâlnirea cu inspectorii fiscali.

Ca urmare a acestei reverificări, a fost întocmit un raport de inspecție fiscală prin care au fost stabilite obligații fiscale în sumă totală de .X. lei reprezentând TVA ,majorări, dobânzi și penalități de întârziere.

În baza raportului de inspecție fiscală, a fost emisă decizia de impunere, care deși indică obligația de plată a TVA suplimentar pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006, motivează această măsură prin faptul că avea “obligația de a se înregistra ca persoană impozabilă în scop de TVA începând cu luna august 2004.”

b). Referitor la “netemeinicia și nelegalitatea raportului și a deciziei de impunere:

Persoana fizică .X. susține că atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere au fost emise atât cu nerespectarea procedurii de emiteră cât și cu nerespectarea dispozițiilor legale aplicabile în cauză.

Astfel, cu privire la nerespectarea de către autoritatea fiscală a condițiilor procedurale de emiteră a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, respectiv :

1. Cu privire la **inadmisibilitatea reverificării aceleiași perioade pentru aceeași taxă**, .X. precizează :

- Procedura fiscală este guvernată de principiul unicității fiscale potrivit căruia inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă controlului.
- Perioada în care au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 precum și Decizia de impunere nr..X./17.01.2011 se suprapune perioadei controlate în cadrul inspecției fiscale efectuate în cursul anului 2010 și finalizate prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./18.06.2010.
- În aplicarea principiului anterior menționat, efectuarea a două controale fiscale pentru aceeași perioadă și pentru aceeași taxă apare ca fiind inadmisibilă, în lipsa probării de către autoritatea fiscală a existenței unor date suplimentare, necunoscute la momentul efectuării inspecției fiscale.
- Sarcina probei revine autorității fiscale și nu se poate rezuma la simple afirmații ci presupune dovada clară și indubitabilă că respectivele informații nu au fost disponibile sau nu ar fi putut fi disponibile autorității cu ocazia efectuării inspecției fiscale.
- Autoritatea fiscală nu a făcut dovada necunoașterii, la momentul efectuării inspecției fiscale a operațiunilor aferente anilor 2005-2006, dimpotriva ea însăși prezentând în cadrul inspecției fiscale documente care dovedesc că respectivele informații au fost disponibile în timpul inspecției fiscale.

.X. susține că reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2006 nu se înscrie în niciuna din ipotezele prevăzute de art.105 din Codul de procedură fiscală întrucât autoritatea fiscală a cunoscut în permanență existența operațiunilor civile derulate anterior anului 2006 iar informațiile în acest sens au provenit atât din surse proprii cât și din declarațiile date de persoana fizică .X., prin care a arătat că a pus la dispoziția inspectorilor toate actele încheiate în perioada supusă controlului, acte care « se aflau în posesia mea, arătând totodată că există și alte acte încheiate în aceeași perioadă, la autoritățile abilitățile. »

Astfel, prin Procesul verbal nr..X./11.12.2009 privind controlul inopinat, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că a încheiat acte civile și anterior anului 2006 : « Din Nota explicativă (anexa nr.17) rezultă că dl. .X. a mai înregistrat venituri din tranzacții imobiliare și pentru anii anteriori anului 2006. »

Din anexa aceluiași proces verbal rezultă faptul că persoana fizică a adus la cunoștința autorității fiscale efectuarea acestor operațiuni anterior anului 2006 : « În calitate de persoană fizică am efectuat diverse acte civile, în perioada 1990 – 2006, pentru care am achitat taxele și impozitele

prevăzute de legislația în vigoare. Nici în această perioadă nu am efectuat tranzacții care să poată fi calificate ca fiind fapte de comerț. »

.X. menționează că la momentul întocmirii Procesului –verbal de control inopinat, autoritatea fiscală a prezentat un document intitulat « Situația contractelor încheiate în anul 2005 de către .X. », document generat de sistemul informatic al Ministerului Finanțelor Publice din data de 02.11.2009 iar contractele cuprinse în această evidență coincid cu așa numitele « date suplimentare » care au determinat Agenția Națională de Administrare Fiscală să efectueze reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2006.

În aceste condiții, persoana fizică .X. susține că este evident că autoritatea fiscală avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință, la momentul efectuării inspecției fiscale, despre existența contractelor încheiate de acesta în anul 2005.

Cunoașterea operațiunilor efectuate anterior anului 2006 de către organele de inspecție fiscală rezultă și din faptul că perioada inițial stabilită pentru a fi controlată în cadrul inspecției fiscale a fost 01.01.2004-31.12.2008, conform Avizului de inspecție fiscală nr..X./14.12.2009 și adresei Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./03.06.2010.

Persoana fizică .X. precizează că ulterior prin adresa nr..X./17.02.2010 a fost anunțat că urmează a fi verificat pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008.

Față de cele mai sus precizate, persoana fizică .X. susține că faptul că la momentul efectuării inspecției fiscale organele abilitate nu au observat sau nu au dorit să observe existența contractelor încheiate în anul 2005 nu îi poate fi imputat.

În plus, autoritatea fiscală avea cunoștință despre existența acestor operațiuni civile cât timp persoana fizică .X. a efectuat toate tranzacțiile, în mod transparent, cu respectarea prevederilor legale: toate contractele civile au fost încheiate și autentificate de birouri notariale, transferul dreptului de proprietate a fost înscris în cărțile funciare, impozitele aferente acestor tranzacții au fost achitate integral și la timp, fapt ce transpare și din declarațiile 208 aferente anilor verificați.

Or, așa cum se arată în literatura de specialitate « reverificarea este posibilă nu pentru orice date necunoscute organului fiscal la data efectuării controlului, ci doar pentru date noi care nu erau incluse în evidențele și documentele societății existente la data controlului; în consecință dacă aceste date erau necunoscute organului de control datorită nepriceperii sau lipsei de diligență a acestuia, reverificarea nu este admisibilă. »

Persoana fizică .X. susține că în prezenta cauză, datele se regăseau în chiar evidențele autorității fiscale, fapt pentru care autoritatea nu se poate prevala de existența « unor date suplimentare necunoscute » pentru a efectua o reverificare a aceleiași perioade, pentru a emite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

De asemenea, consideră că în această situație își găsește aplicabilitatea Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008.

2.Referitor la alte vicii ale procedurii de emitere a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere :

2.1. În ceea ce privește modalitatea de înștiințare/notificare în cursul procedurii de reverificare, persoana fizică .X. precizează :

Caracterul abuziv al efectuării procedurii de reverificare rezultă și din modul în care autoritatea fiscală l-a informat cu privire la începerea și desfășurarea inspecției fiscale precum și cu privire la obligațiile care îi reveneau pe parcursul acesteia.

Astfel, Avizul de inspecție fiscală nr..X./08.09.2010 a fost transmis persoanei fizice .X. la data de 16.09.2010 pentru data de 27.09.2010, fără a se respecta termenul de 15 zile pe care legea îl pune la dispoziția persoanei supuse inspecției fiscale.

De asemenea, contestatarul susține că pe parcursul inspecției fiscale a fost invitat să se prezinte la sediul autorității fiscale prin două adrese transmise astfel încât a fost în imposibilitate de a se prezenta și de a-și susține punctul de vedere. Astfel adresa nr..X. reprezentând invitație pentru data de 21.10.2010, având data poștei 25.10.2010 și respectiv adresa nr..X. reprezentând invitație pentru data de 29.10.2010, având data poștei 28.10.2010, au putut fi ridicate de la poștă abia în data de 04.11.2010. Mai mult, nu a intrat niciodată în posesia celei de –a treia adrese.

Având în vedere cele mai sus precizate, .X. susține că această presupusă notificare îi încalcă flagrant drepturile, cât timp nu a avut posibilitatea reală de a prezenta în față autorității, mai ales la discuția finală poziția și/sau de a depune eventuale înscrisuri.

De asemenea, menționează că raportul de inspecție fiscală nu a fost însoțit de contractele pretins a fi necunoscute organelor de inspecție fiscale și în temeiul cărora au fost stabilite noile obligații fiscale, motiv pentru care o astfel de modalitate de transmitere a raportului de inspecție fiscală nu permite verificarea veridicității celor reținute de organelor de inspecție fiscală în cuprinsul său.

Cu privire la modalitatea de solicitare a datelor suplimentare, .X. susține că potrivit Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale avea dreptul de a fi prima persoană careia să i se solicite informații necesare cu privire la perioada supusă reverificării și numai în

situația în care persoana fizică .X. nu ar fi oferit suficiente documente sau informații pentru clarificarea situației fiscale, Agenția Națională de Administrare Fiscală ar fi fost îndreptățită să solicite autorităților documentele pretins a fi necunoscute.

Or, așa cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a adresat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară la data de 15.07.2010, deci anterior transmiterii către acesta a adreselor mai sus menționate.

Având în vedere cele mai sus menționate, persoana fizică .X. solicită revocarea pentru nelegalitate a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.

c) Cu privire la nerespectarea de către autoritatea fiscală, la emiterea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, a dispozițiilor legale incidente în materie de TVA/ nevalabilitatea internă a raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere :

Persoana fizică .X. susține că organele de inspecție fiscală au întocmit raportul de inspecție fiscală și au emis decizie de impunere cu nesocotirea principiilor neretroactivității legii fiscale și legalității, care își găsesc pe deplin aplicabilitatea în materie fiscală.

1.Cu privire la încălcarea principiului neretroactivității legii:

Persoana fizică susține că prin declararea persoanei fizice .X. ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, autoritatea fiscală nu a făcut altceva decât să aplice retroactiv dispozițiile în materie de TVA aflate în vigoare în anul 2010 unor situații de fapt petrecute anterior acestui moment.

Astfel, persoana fizică .X. precizează că până la data de 01.01.2010 Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice (și nu comercianților) care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti TVA aferentă acestor operațiuni și, implicit de a se înregistra în scopuri de TVA și că această obligație a fost introdusă prin dispozițiile art. 127 alin 2¹ din Codul fiscal, intrat în vigoare la data de 01.01.2010 (dată situată în afara perioadei supusă inspecției fiscale) .

Persoana fizică .X. susține că din interpretarea dispozițiilor legale în vigoare în materie de TVA pentru perioada 2004-2007 rezultă faptul că în perioada supusă reverificării nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA iar autoritatea fiscală nu avea niciun temei legal pentru a-l obliga la plata TVA și a majorărilor, dobânzilor și penalităților aferente acestor sume.

d) Cu privire la încălcarea principiului legalității :

Persoana fizică .X. susține că, autoritatea fiscală a încălcat principiul legalității atunci când a emis raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, adăugând la textele legale în vigoare la data încheierii contractelor civile verificate (2005-2006) condiții reglementate de legiuitor abia ulterior (în anul 2010), astfel încât să poată sancționa în mod abuziv persoana fizică.

De asemenea, subliniază faptul că tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie fapte obiective sau acte de comerț și nu intră sub incidența noțiunii de activitate economică. Persoana fizică .X. aduce în susținerea cauzei argumente menționate și în contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010.

Având în vedere cele mai sus precizate, .X. susține că nu este persoană impozabilă în înțelesul dispozițiilor art.127 alin.1 din Codul fiscal, nu a desfășurat activități cu caracter de continuitate în perioada 01.01.2005-31.12.2006, astfel că nu avea obligația legală de a plăti TVA aferentă.

e). Cu privire la stabilirea bazei de impunere, .X. susține că în situația în care « prin absurd » ar fi considerat persoană impozabilă și că ar fi avut obligația de a colecta și vărsa taxa pe valoarea adăugată, baza de impunere identificată de autoritatea fiscală este eronată, întrucât :

-Tranzacția cu SC .X. SRL nu putea fi inclusă în calcul, fiindcă imobilul a fost folosit în scopuri personale (contractul de închiriere încheiat la data de 16.06.2003 între .X. și SC .X. pentru o perioadă de 3 ani, ce începea de la data recepției, respectiv 01.01.2003).

-Tranzacțiile cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, X X, SC .X. SRL ar fi beneficiat de dispozițiile privind taxarea inversă prevăzute de art.160¹ din Codul fiscal, aflate în vigoare la data efectuării tranzacțiilor vizate.

-Tranzacția cu doamna .X. nu putea fi inclusă în baza de impozitare întrucât suma a fost încasată în cursul anului 2004.

De asemenea, .X. precizează că pe lângă greșita stabilire a bazei de impunere, în tabelele anexate raportului de inspecție fiscală există numeroase erori de înregistrare.

f). Cu privire la momentul la care ar fi dobândit calitatea de persoană impozabilă, .X. susține că organele de inspecție fiscală au constatat în mod eronat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu anul 2004, ca urmare a perfectării unei promisiuni bilaterale de vânzare- cumpărare a unui imobil cu persoana fizică .X. și a încasării unui avans din prețul total al contractului.

De asemenea, contestatarul susține că este evidentă interpretarea duplicitară a dispozițiilor legale, în condițiile în care autoritatea fiscală a considerat sub aspectul datei la care ar fi dobândit calitatea de persoană impozabilă că actul respectiv produce efecte de la momentul încheierii sale iar actul din 2004 a fost avut în vedere în calculul bazei impozabile pentru anul 2006.

Inspectorii fiscali arată că deși dreptul de proprietate asupra respectivului imobil a fost transferat abia în anul 2006, totuși potrivit dispozițiilor art.134² din Codul fiscal, a depășit plafonul de scutire în anul

2004, prin încasarea sumei de X de mii de euro cu titlu de avans, pe care o iau în calcul la stabilirea bazei impozabile.

.X. susține că dispozițiile art.134² din Codul fiscal, în forma redată în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu erau în vigoare la data perfectării antecontractului de vânzare-cumpărare, respectiv la data de 20.07.2004, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit calitatea de plătitor de TVA cu încălcarea principiului tempus regit actum.

Încheierea unui antecontract de vânzare-cumpărare între două persoane fizice nu este o operațiune care să se înscrie în sfera de aplicabilitate a taxei pe valoarea adăugată, .X. susține că exigibilitatea taxei a intervenit la momentul livrării bunului, mai exact în anul 2006.

În aceste condiții, susține că nu a depășit plafonul de scutire și nu avea obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și de a plăti TVA aferentă acestei operațiuni. Consecința directă a acestui fapt constă în faptul că în mod eronat a fost menționat în evidențele plătitorilor de TVA la data de 01.01.2005, cât timp nu a depășit plafonul impus de lege la acel moment.

Prin Decizia de impunere nr..X./17.01.2011 cât și prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, autoritatea fiscală a stabilit în sarcina persoanei fizice obligația de plată a sumei de .X. lei cu titlu de majorări de întârziere.

Domnul .X. precizează că din interpretarea prevederilor legale, respectiv dispozițiile art.119-120 din Codul de procedură fiscală, în forma în vigoare la data emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, rezultă că majorările de întârziere se aplică și se percep numai în situația în care persoana vizată avea obligația de plată a unor sume cu titlu de impozit și această obligație fie nu a fost îndeplinită, fie a fost îndeplinită ulterior termenului de scadență.

Persoana fizică suține că întrucât nu a avut și nu are obligația de plată a TVA așa cum a arătat mai sus, conform principiului accesorium sequitur principale nu are nici obligația de plată a majorărilor de întârziere.

Având în vedere cele mai sus precizate, domnul .X. solicită revocarea Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, și pe cale de consecință exonerarea de la plata sumei de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006, majorări de întârziere pentru perioada 25.05.2005-25.08.2010 și dobânzi și penalități pentru perioada 25.08.2010 -01.12.2010.

IIA. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 care a stat la bază emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală

au efectuat o inspecție fiscală parțială la persoana fizică .X. domiciliat în .X., str. X nr.X, sector X, având ca obiect verificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2005-31.12.2008.

Urmare analizării contractelor de vânzare-cumpărare prezentate în timpul inspecției fiscale de domnul .X., precum și a declarațiilor 208 depuse de birourile notariale conform Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor și Ministrului Justiției nr.1706-1889/C/30.05.2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute de Titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a efectuat tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2006-31.12.2008 și că nu a efectuat tranzacții imobiliare anterior datei de 01.01.2006.

De asemenea, s-a constatat că în perioada 2006-2008, persoana fizică .X. a vândut către diverse persoane fizice și juridice imobile de locuit colective și locuri de parcare situate în Șoseaua X nr.X și nr.X, sector 1, .X. și B-dul X nr.X, sector X, .X., imobile ce au fost construite în perioada 2005-2007, în baza Autorizației de Construire nr.X/25.05.2004 eliberată de Primăria Sector X Municipiul .X., precum și a Autorizației de Construire nr.X din 23.06.2006 eliberată de Primăria Sector X Municipiul .X..

Organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că operațiunile au avut caracter economic și că au fost realizate venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de apartamente noi și locuri de parcare), au stabilit că operațiunile efectuate de persoana fizică .X. nu sunt scutite de TVA și că acesta avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2006-31.12.2008 persoana fizică .X. a efectuat un număr de X de tranzacții imobiliare în calitate de vânzător, conform contractelor de vânzare-cumpărare, încasând suma de de .X. lei și că la data de 26.01.2006 a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, depășind plafonul de scutire de TVA de .X. lei, având astfel obligația de a se înregistra la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2006, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele constatate precum și faptul că persoana fizică .X. s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată din data de 15.06.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea TVA

colectată, aplicând cota de 19% la veniturile realizate de contribuabil, stabilind taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat majorări de întârziere până la data de 10.06.2010 în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

IIB. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială la persoana fizică .X., având ca obiect reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2005-31.12.2006.

Reverificarea taxei pe valoarea adăugată privind tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2005-31.12.2006 de persoana fizică .X., în calitate de persoană fizică, s-a făcut pe baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară și de Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară .X. prin adresele nr..X./03.09.2010 și nr..X./01.09.2010.

Urmare reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2005-31.12.2006 persoana fizică .X. a construit și vândut către diverse persoane fizice și juridice imobile de locuit colective și locuri de parcare situate în Șoseaua .X. nr.X și nr.X, sector X .X. și str. X nr.18A, sector X .X., imobile ce au fost construite în baza Autorizațiilor de Construire nr.X/25.05.2004, nr.X/13N/X din 29.04.2004, nr.X/42/M/X din 29.08.2002 și nr.X/18/M/X din 19.05.2003, eliberate de Primăria Sector X, Municipiul .X..

Organele de inspecție fiscală, având în vedere faptul că operațiunile au avut caracter economic și că au fost realizate venituri cu caracter de continuitate (vânzări succesive de apartamente noi și locuri de parcare), au stabilit că operațiunile efectuate de persoana fizică .X. nu sunt scutite de TVA și că acesta avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2005-31.12.2006 persoana fizică .X. a efectuat un număr de 35 de tranzacții imobiliare în calitate de vânzător, conform contractelor de vânzare-cumpărare, încasând suma de de .X. lei și că la data de 20.07.2004 a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, depășind plafonul de scutire de TVA de .X. lei, având astfel obligația de a se înregistra la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2004, conform art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea TVA colectată, aplicând cota de 19% la veniturile realizate de contribuabil, stabilind taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, pentru care au calculat majorări de întârziere până la data de 01.12.2010 în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, dobânzi în sumă de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă de **.X. lei**.

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

1) Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, persoana fizică .X. susține că atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere, mai sus menționate, au fost emise „atât cu nerespectarea procedurii de emitere cât și cu nerespectarea dispozițiilor legale aplicabile în cauză.”

a) Cu privire la nerespectarea de către autoritatea fiscală a condițiilor procedurale de emitere a Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 și a Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011, respectiv inadmisibilitatea reverificării aceleleași perioade pentru „una și aceeași taxă”, persoana fizică .X. susține:

- perioada pentru care au fost emise atât Raportul de inspecție fiscală nr. .X./17.01.2011, precum și Decizia de impunere nr. .X./17.01.2011 **„se suprapune perioadei controlate în cadrul inspecției fiscale efectuate în cursul anului 2010 și finalizate prin emiterea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010”** iar potrivit principiului unicității fiscale **„efectuarea a două controale fiscale pentru aceeași perioadă și pentru aceeași taxă apare ca fiind inadmisibilă în lipsa probării de către Autoritate a existenței unor date suplimentare, necunoscute la momentul inspecției fiscale”;**

- sarcina probei revine autorității fiscale **„și nu se poate rezuma la simple afirmații, ci presupune dovada clară și indubitabilă că respectivele informații nu au fost disponibile autorității cu ocazia inspecției fiscale”;**

- autoritatea fiscală nu a făcut **„dovada necunoașterii, la momentul efectuării inspecției fiscale, a operațiunilor aferente anilor 2005-2006, dimpotriva ea însăși prezentând documente care dovedesc că respectivele informații fuseseră disponibile în timpul inspecției fiscale”.**

Astfel, persoana fizică .X. susține că reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2006 nu se înscrie în niciuna din ipotezele prevăzute de art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv după data finalizării inspecției fiscale, nu au apărut erori de calcul care să influențeze rezultatele acestora sau date necunoscute inspectorilor la data efectuării verificărilor.

Potrivit art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, **apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**

Astfel, potrivit pct.102.4 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, „Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

Se reține că aceste situații de excepție care permit reverificarea unei anumite perioade pentru un anumit tip de impozit sunt atunci când în cazul în care de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificării anterioare sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în speța de față, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța asupra **existenței datelor suplimentare necunoscute organelor de inspecție fiscală cu prilejul verificării anterioare** și deci asupra încadrării în excepția prevăzută de art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală parțială la persoana fizică .X. având ca obiect „*taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2005-31.12.2008*”.

De asemenea, se reține că la momentul efectuării inspecției fiscale persoana fizică a prezentat doar contracte de vânzare-cumpărare aferente perioadei 01.01.2006-31.12.2008, deși prin avizul de inspecție fiscală nr..X./14.12.2009, comunicat contestatorului la data de 02.02.2010, conform celor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010, au fost solicitate pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008 „toate documentele contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale” iar prin adresa nr..X./17.02.2010 au fost solicitate „documentele reprezentând tranzacțiile imobiliare realizate pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008, necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale”.

Urmare analizării contractelor de vânzare-cumpărare prezentate în timpul inspecției fiscale de persoana fizică .X., precum și a declarațiilor 208 depuse de birourile notariale conform Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor și Ministrului Justiției nr.1706-1889/C/30.05.2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și

conținutului unor formulare prevăzute de Titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică a efectuat tranzacții imobiliare în perioada 01.01.2006-31.12.2008 și că “nu a efectuat tranzacții imobiliare anterior datei de 01.01.2006”.

De asemenea, se reține că urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2006-31.12.2008 persoana fizică .X. a efectuat un număr de X de tranzacții imobiliare în calitate de vânzător, conform contractelor de vânzare-cumpărare, încasând suma de de .X. lei și că la data de 26.01.2006 a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, depășind plafonul de scutire de TVA de .X. lei, având astfel obligația de a se înregistra la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA începând cu data de **01.02.2006**, conform art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011, se reține că ulterior încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010, urmare solicitării organelor de inspecție fiscală, Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară au transmis Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală contracte de vânzare –cumpărare, potrivit cărora persoana fizică .X. a mai efectuat tranzacții imobiliare și anterior datei de 01.01.2006.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că la data de 08.09.2010 organele de inspecție fiscală au întocmit Referatul pentru solicitarea reverificării nr.X în care se precizează că motivele reverificării constau în **„contractele de vânzare-cumpărare încheiate de .X., în calitate de persoană fizică în perioada 2005-2006, puse la dispoziție de alte instituții ale statului și care nu au fost puse la dispoziție de către contribuabil”**.

În baza Referatului pentru solicitarea reverificării nr.X/08.09.2010 a fost emisă Decizia de reverificare nr..X./08.09.2010, prin care s-a precizat motivul reverificării, respectiv : **„Având în vedere că, de la data ultimei verificări și până în prezent, au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, constând în: contracte de vânzare-cumpărare încheiate de .X., în calitate de persoană fizică, în perioada 2005-2006, puse la dispoziție de alte instituții ale statului și care nu au fost puse la dispoziție de către contribuabil”**.

Urmare reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2005-31.12.2006 persoana fizică .X. a mai efectuat un număr de X de tranzacții imobiliare în calitate de vânzător, conform contractelor de vânzare-cumpărare, încasând suma de de .X. lei și că la data de 20.07.2004

a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, depășind plafonul de scutire de TVA de .X. lei, având astfel obligația de a se înregistra la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2004, conform art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe între contractele de vânzare-cumpărare aferente tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoana fizică .X. în perioada 01.01.2006-31.12.2006 și declarațiile 208 depuse de birourile notariale conform Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor și Ministrului Justiției nr.1706-1889/C/30.05.2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute de Titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au efectuat în perioada 19.07.2010-27.08.2010 verificarea declarațiilor 208 depuse de biroul notarial „.X. și .X.” în perioada 2005-2006, atât pentru obligații fiscale proprii cât și în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru persoana fizică .X..

Totodată, se reține că întrucât Biroul Notarial Public „X și X” nu a prezentat organelor de inspecție fiscală cele X de contracte de vânzare-cumpărare reprezentând tranzacții imobiliare efectuate de persoana fizică .X., înregistrate în declarațiile 208 depuse în perioada 2005-2006 de biroul notarial, acestea nu au putut stabili starea de fapt fiscală a persoanei fizice .X..

Având în vedere cele mai sus precizate, în condițiile în care:

- persoana fizică .X. nu a prezentat la momentul încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 „toate documentele contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale” aferente perioadei verificate ci doar contractele de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 2006-2008,

- ulterior încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010, Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară a transmis Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală contracte de vânzare –cumpărare, potrivit cărora persoana fizică .X. a mai realizat tranzacții imobiliare și anterior datei de 01.01.2006, respectiv a mai efectuat tranzacții imobiliare în perioada 2005-2006,

- contractele de vânzare –cumpărare înaintate de Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară și Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară către Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală încheiate sunt de natură să modifice rezultatele controlului anterior conform prevederilor pct.102.4 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia datele suplimentare reprezintă **„informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior”**,

se reține faptul că Decizia de reverificare nr. .X./08.09.2010 se fundamentează pe apariția de date suplimentare care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare și anume **“contracte de vânzare-cumpărare încheiate de .X., în calitate de persoană fizică, în perioada 2005-2006, puse la dispoziție de alte instituții ale statului și care nu au fost puse la dispoziție de către contribuabil”**.

În ceea ce privește susținerea persoanei fizice .X. potrivit căreia sarcina probei revine autorității fiscale **„și nu se poate rezuma la simple afirmații, ci presupune dovada clară și indubitabilă că respectivele informații nu au fost disponibile autorității cu ocazia inspecției fiscale”** se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.56 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,că:

“ (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Totodată, potrivit art.64 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare privind **Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Iar potrivit art.65 din același act normativ:

“ Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri, care constituie probe la stabilirea bazei de impunere și

totodată, are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că prin avizul de inspecție fiscală nr..X./14.12.2009, persoanei fizice .X. i s-a adus la cunoștință că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale având ca obiectiv : „**Taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2004-31.12.2008**” și că urmează a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală „**toate documentele contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.**”

Se mai reține faptul că, urmare cererii formulată de persoana fizică .X., de amânare a inspecției fiscale și reprogramare a acesteia după data de 01.04.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr..X./17.02.2010, prin adresa nr..X./17.02.2010 organele de inspecție fiscală au solicitat încă odată, persoanei fizice .X. să pună la dispoziția acestora **documentele reprezentând tranzacțiile imobiliare realizate pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008 necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale.**

Or, din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că la momentul întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 persoana fizică .X. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală “registre, evidențe, documente de afaceri”, respectiv documente justificative și evidențe contabile ci doar contracte de vânzare –cumpărare încheiate pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008, deși organele de inspecție fiscală prin adresele mai sus menționate au solicitat prezentarea documentelor reprezentând tranzacții imobiliare realizate pentru perioada 01.01.2005-31.12.2008.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. că reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2006 nu se încadrează în excepția prevăzută la art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare întrucât „**Autoritatea nu a făcut dovada necunoașterii, la momentul efectuării inspecției fiscale, a operațiunilor aferente anilor 2005-2006, dimpotriva ea însăși prezentând documente care dovedesc că respectivele informații fuseseră disponibile în timpul inspecției fiscale**”. și că „**informațiile în acest sens au provenit atât din surse proprii cât și din declarațiile subsemnatului, prin care am arătat că am pus la dispoziția inspectorilor toate actele în perioada supusă controlului, acte care se aflau în posesia mea , arătând că există și alte acte încheiate în aceeași perioadă , la autoritățile abilitate.**”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

Prin contestație, persoana fizică .X. precizează că prin Procesul verbal nr..X./11.12.2009 privind „controlul inopinat”, organele de inspecție

fiscală au reținut faptul că a încheiat acte civile și anterior anului 2006, respectiv :***”Din Nota explicativă (anexa 17) rezultă că dl..X. a mai înregistrat venituri din tranzacții imobiliare și pentru anii anteriori anului 2006”*** iar din anexa aceluiași proces verbal rezultă că a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală efectuarea acestor operațiuni anterior anului 2006:***”În calitate de persoană fizică am efectuat diverse acte civile, în perioada 1990-2006, pentru care am achitat taxele și impozitele prevăzute de legislația în vigoare.(...)”***

Argumentul persoanei fizice .X. nu poate fi reținut având în vedere că la momentul încheierii Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 acesta nu a dovedit actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale prin documente justificative și evidențe contabile care să constituie probe la stabilirea bazei de impunere. Or, potrivit prevederilor art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sarcina probei revine contribuabilului.

De asemenea, prin contestație persoana fizică .X. precizează că la momentul efectuării inspecției fiscale , organul de inspecție fiscală “avea cunoștință sau ar fi trebuit să aibă cunoștință, la momentul efectuării inspecției fiscale, despre existența contractelor încheiate de subsemnat în anul 2005” întrucât la momentul întocmirii Procesului verbal de control inopinat nr..X./11.12.2009, organele de inspecție fiscală au prezentat persoanei fizice .X. un document intitulat “Situția contractelor încheiate în anul 2005 de către .X.”, document generat de sistemul informatic al Ministerului Finanțelor Publice din data de 02.11.2009, iar contractele cuprinse în această evidență coincid cu așa numitele “date suplimentare” care au determinat organele de inspecție fiscală să efectueze reverificarea perioadei 01.01.2005-31.12.2006.

Argumentul persoanei fizice .X. nu poate fi reținut în soluționarea cauzei având în vedere, că, așa cum s-a consemnat în cuprinsul procesului verbal de control inopinat nr..X./11.12.2009 încheiat de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală, s-au avut în vedere doar tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică în perioada 2006-2008, iar stabilirea situației de fapt fiscale se efectuează având în vedere prevederile art.56, art.64, art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, chiar în situația folosirii de către organele de inspecție fiscală a unei situații centralizatoare, aceasta putea fi utilizată potrivit prevederilor art.94 alin.(2) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, doar pentru:” **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse**”.

Totodată, această situație nu putea fi luată în calcul ca document justificativ având în vedere că, așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 din analiza documentelor transmise de către Agenția Națională de Cadastru și Publicitate Imobiliară “au reieșit neconcordanțe între contractele de vânzare-cumpărare aferente tranzacțiilor imobiliare efectuate de domnul .X. în calitate de persoana fizică în perioada 01.01.2006-31.12.2006 și declarațiile 208 depuse de birourile notariale conform Ordinului ministrului economiei și finanțelor și ministrului justiției nr.1706-1889/C/30.05.2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plată și rectificare a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal și a modelului și conținutului unor formulare prevăzute la titlul III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Prin urmare, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010, organele de inspecție fiscală au avut în vedere doar contractele de vânzare- cumpărare prezentate de persoana fizică .X. pentru tranzacțiile derulate în perioada 01.01.2006-31.12.2008 și nu evidențe din care să rezulte că persoana fizică a mai derulat tranzacții și înainte de 01.01.2006.

Astfel, argumentul persoanei fizice potrivit căruia, așa cum se arată în literatura de specialitate „reverificarea este posibilă nu pentru orice date necunoscute organului fiscal la data efectuării controlului, ci doar pentru date noi care nu erau incluse în evidențele și documentele societății existente la data controlului; în consecință dacă aceste date erau necunoscute organului de control datorită nepriceperii sau lipsei de diligență a acestuia, reverificarea nu este admisibilă” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât în condițiile în care persoana fizică .X., în calitate de persoană impozabilă, nu a ținut o evidența contabilă conform prevederilor legale astfel încât să se poată face o stabilire corectă a bazei de impozitare, aceasta nu se încadrează în excepția „date noi care nu erau incluse în evidențele și documentele societății existente la data controlului” întrucât nu a prezentat conform prevederilor Codului de procedură fiscală „**registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri**” pentru stabilirea corectă a situației de fapt fiscale.

Mai mult, acestea au întreprins demersurile necesare pentru a intra în posesia documentelor necesare stabilirii corecte a bazei de impozitare, astfel că nu poate fi reținut nici argumentul potrivit căruia „dacă aceste date erau necunoscute organului de control datorită nepriceperii sau lipsei de diligență a acestuia, reverificarea nu este admisibilă”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că excepția ridicată de domnul .X., referitoare la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

b) Referitor la alte vicii ale procedurii de emitere a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, persoana fizică .X. precizează:

Cu privire la modalitatea de înștiințare/notificare în cursul procedurii de verificare, .X. precizează că avizul de inspecție fiscală nr..X./08.09.2010 a fost transmis la data de 16.09.2010 pentru data de 27.09.2010, fără a se respecta termenul de 15 zile pe care legea îl pune la dispoziția persoanei supuse inspecției fiscale și că a fost în imposibilitatea de a-și exprima punctul de vedere întrucât adresele nr..X. și nr..X. emise de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală au fost primite de persoana fizică ulterior datei înscrisă pe invitație, respectiv 04.11.2010 iar a treia adresa nu a fost primită niciodată de acesta.

De asemenea, precizează că această notificare îi încalcă drepturile cât timp nu a avut posibilitatea de a prezenta în fața autorității, mai ales la discuția finală punctul de vedere și a depune eventualele înscrisuri.

Potrivit prevederilor art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, procedura de comunicare a avizului de inspecție fiscală, respectiv de invitare la sediul autorității fiscale, nu a fost încadrată de legiuitor între condițiile de nulitate a actului administrativ fiscal, nefiind prevăzută nicio sancțiune pentru încălcarea respectivului termen, astfel că o eventuală nerespectare a prevederilor legale privind procedura de comunicare a avizului de inspecție fiscală, respectiv de invitare la sediul autorității fiscale nu poate conduce la nulitatea deciziei de impunere în cazul depășirii acestui termen .

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că Avizul de inspecție fiscală nr..X./08.09.2010 prin care persoana fizică .X. a fost înștiințată de efectuarea unei inspecții fiscale începând cu data de 27.09.2010 a fost comunicat la data de 22.09.2010, fapt pentru care prin adresa nr.X/15.10.2010 s-a comunicat acesteia că data începerii inspecției fiscale parțiale este 07.10.2010, respectându-se astfel prevederile art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în ceea ce privește invitațiile nr..X./15.10.2010, nr..X./22.10.2010 și nr.X/01.11.2010 și a înștiințării pentru discuția finală

emise de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală, se reține că acestea au fost returnate de poștă cu mențiunea “avizat, reavizat, expirat termen păstrare”, astfel că nu poate fi reținută culpa organului de inspecție fiscală pentru necomunicarea acestora.

Mai mult, se reține că prin fiecare invitație, organele de inspecție fiscală, au comunicat persoanei fizice .X. un nou termen de prezentare al documentelor .

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia, întrucât raportul de inspecție fiscală “nu a fost însoțit de contractele pretins a fi necunoscute inspectorilor în timpul inspecției fiscale și în temeiul cărora au fost stabilite noile obligații fiscale (...)”, fapt pentru care “această modalitate de transmitere a Raportului de inspecție fiscală nu permite verificarea veridicității celor reținute de organele de inspecție fiscală”, acesta nu poate fi reținut având în vedere că anexele la raportul de inspecție fiscală, intitulate situația tranzacțiilor imobiliare aferente anului 2005 și anului 2006 conform contractelor de la cadastru cuprind informații privind contractele de vânzare-cumpărare imobile analizate de organele de inspecție fiscală, respectiv numărul și data contractului de vânzare –cumpărare, numele și prenumele cumpărătorului, valoarea tranzacției, astfel că persoana fizică .X. putea verifica “veridicitatea celor reținute de organele de inspecție fiscală”, întrucât se prezumă că este în posesia contractelor analizate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X., potrivit căruia, conform art.8 din Carta drepturilor și obligațiilor avea “dreptul de a fi prima persoană căreia să i se solicite informații necesare cu privire la perioada supusă verificării” și numai în situația în care nu ar fi oferit “suficiente documente sau informații pentru clarificarea situației de fapt fiscale” organele de inspecție fiscală ar fi fost îndreptățite să solicite autorităților “documentele pretins a nu fi fost cunoscute” , acesta nu poate fi reținut având în vedere că organele de inspecție fiscală au solicitat persoanei fizice .X. prezentarea în conformitate cu prevederile art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare “toate documentele contabile și fiscale și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale”, respectiv contractele de vânzare-cumpărare clădiri și/sau încheiate cu persoane fizice și/sau juridice în perioada 2005-2006, documente din care să rezulte modul de dobândire a imobilelor și/sau a terenurilor care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare iar potrivit prevederilor art.94 alin.(3) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ (3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

(...)

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

(..)

d) solicitarea de informații de la terți;”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se vor respinge ca neîntemeiate excepțiile invocate de persoana fizică .X., fapt pentru care se va proceda la antamarea cauzei pe fond.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând:

- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./18.06.2010**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./17.01.2011**

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă, pentru tranzacțiile efectuate în perioada 2005-2008 constând în vânzări de construcții noi și locuri de parcare, persoana fizică .X. datorează taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005-2008 persoana fizică .X. a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și locuri de parcare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat în perioada 01.01.2005-31.12.2008 un număr de X de tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat faptul că persoana fizică .X. este persoană impozabilă iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004, respectiv la data de 20.07.2004 persoana fizică .X. a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, astfel că a depășit plafonul de scutire de TVA de .X. lei, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2004.

Se reține, totodată, faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 15.06.2010, atrebuindu-i-se CIF X.

Având în vedere cele precizate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice .X., pentru perioada 2005-2008, TVA de plată în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei impozabile.

În drept, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2005, stipulează:

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

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

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2007, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

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

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

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

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea

bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

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

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

Conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2005-31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

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

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din

vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”,

iar, pentru perioada 01.01.2007-31.12.2008:

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

Potrivit acestor prevederi legale, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate constituie activitate economică, iar persoana care desfășoară de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de această natură, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, este considerată persoană impozabilă. Totodată, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu are caracter de continuitate, respectiv nu va fi considerată activitate economică, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea în cauză este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoane impozabile.

Așadar, din coroborarea textelor de lege mai sus citate, **numai obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu are caracter de continuitate, deci nu constituie activitate economică, iar persoana fizică nu va fi considerată persoană impozabilă.**

În același sens este și Decizia civilă nr.X/31.01.2011 pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția contencios administrativ și fiscal în dosarul nr.X/30/2010, irevocabilă.

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1), aceasta trebuie să declare potrivit art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006: „[...] **începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”.**

De asemenea, potrivit art.152 alin.(1) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

(...)

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Data depășirii plafonului este considerată sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depășirea de plafon. Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale menționate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2005-31.12.2006, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire de TVA, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de .X. lei, regimul de scutire de TVA operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține faptul că legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire și au solicitat cu întârziere înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal .

Astfel, potrivit pct.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2005- 2006:

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

(...)

b) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată ulterior înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a persoanei impozabile, organele fiscale vor solicita plata la buget a taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, ulterior înregistrării, acestea vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care persoana impozabilă ar fi avut obligația să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007-2008:

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

[...]

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, ulterior înregistrării, acestea vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o, dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data la care înregistrarea a devenit efectivă.

Începând cu data de 01.01.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

- 1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*
- 2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*
- 3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*
- 4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

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

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006:

“(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”

iar începând cu data de 01.01.2007:

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

coroborate cu pct.24 alin.(1) și (2) Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pentru perioada 01.01.2005-31.12.2006, potrivit căruia:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată.[...]”

și cu pct.23 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, potrivit căruia:

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard de 19% sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi

obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...];”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sau, în situația în care prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, aceasta se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv 19x100/119 în cazul cotei standard.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 precum și Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, se reține că în perioada 01.01.2005-31.12.2008, persoana fizică .X. a efectuat livrări de imobile, reprezentând apartamente noi precum și locuri de parcare.

Livrarea de bunuri, ca operațiune impozabilă este reglementată la art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) și alin.(2) ale art.128, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.[...]”

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007:

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

Conform acestor prevederi legale citate mai sus, transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor corporale mobile și imobile de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin intermediari, respectiv transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, reprezintă livrare de bunuri, operațiune impozabilă ce se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în urma verificărilor organelor de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005-2008 persoana fizică .X. a realizat tranzacții imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și locuri de parcare.

Astfel, organelor de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. a efectuat în perioada 01.01.2005-31.12.2008 un număr de X de tranzacții, realizând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca

plătitor de taxă pe valoarea adăugată după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Totodată, organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor și în baza prevederilor Codului fiscal, au constatat faptul că persoana fizică .X. este persoană impozabilă iar tranzacțiile efectuate de aceasta intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004, respectiv la data de 20.07.2004 persoana fizică .X. a realizat o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare în sumă de .X. lei, astfel că a depășit plafonul de scutire de TVA de .X. lei, devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2004.

Se reține, totodată, faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică .X. s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 15.06.2010, atribuindu-i-se CIF X.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că persoanele fizice care efectuează tranzacții constând în vânzări, respectiv livrări de bunuri, altele decât locuințe proprietate personală și/sau bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și desfășoară activități economice, devin astfel persoane impozabile din perspectiva taxei pe valoarea adăugată indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere, pe de o parte, constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie, iar pe de altă parte faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2005-31.12.2008 de către persoana fizică .X., respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 75 de construcții noi sau părți ale acestora, rezultă că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva T.V.A.**, așa cum sunt definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, persoana fizică .X. prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile ce decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Or, se reține că, persoana fizică .X. în calitate de persoană impozabilă trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent începând cu data de 01.08.2004, data depășirii plafonului de scutire de TVA de .X. lei fiind în luna iulie 2004 prin realizarea primei tranzacții în valoare de X euro, respectiv .X. lei.

Totodată, având în vedere prevederile legii fiscale aplicabile fiecărei perioade incidente operațiunilor efectuate în cauză, respectiv aplicabile în perioada verificată 01.01.2005-31.12.2008, se reține că, până la data de 31.12.2006 nu există stipulată nicio scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru vânzări de construcții și/sau terenuri, orice tranzacție fiind taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă, în timp ce, începând cu data de 01.01.2007, legislația în materie de T.V.A. prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren, fiind însă stipulată ca excepție că pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil scutirea nu se aplică, astfel că, printr-o interpretare *per a contrario* tranzacțiile cu construcții noi și/sau terenuri construibile sunt operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică .X. are calitatea de persoană impozabilă prin activitățile economice desfășurate, respectiv tranzacții imobiliare derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că, bunurile tranzacționate constau în vânzarea de construcții noi, rezultă că operațiunile efectuate de contestatar intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care depășește plafonul de scutire de .X. lei.

Mai mult, așa cum se reține din documentele anexate la dosarul cauzei, persoana fizică .X. s-a înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 15.06.2010 cu CIF X.

Având în vedere faptul că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 precum și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, în perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, *persoana impozabilă* .X. a efectuat un număr de X tranzacții constând în vânzări de apartamente noi și locuri de parcare, operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, rezultă că aceasta avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în această perioadă.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice .X. taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, prin aplicarea cotei standard de T.V.A. de 19%, aferentă tranzacțiilor imobiliare constând în vânzarea de apartamente noi efectuate în perioada 01.01.2005-31.12.2008, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se vor respinge ca neîntemeiate contestațiile formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 și a Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește afirmația persoanei fizice .X. potrivit căreia „tranzacțiile imobiliare efectuate de persoane fizice nu constituie fapte obiective/acte de comerț și nu intră sub incidența noțiunii de activitate economică”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării unei construcții noi este supusă legii fiscale, astfel că tranzacțiile efectuate de o persoană impozabilă având ca obiect livrări de bunuri imobile trebuie analizate din punct de vedere fiscal.

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

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

De asemenea, potrivit art.14 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2005-2006:

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

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X., potrivit căruia Decizia de impunere nr..X./18.06.2010 și Raportul de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 sunt nelegale întrucât organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru anul 2008 și un apartament tranzacționat în anul 2008 și care „a fost folosit în scopuri personale pentru mai bine de 9 luni”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că potrivit contractului de comodat, încheiat la data de 21.01.2008 între .X., în calitate de comodant, pe de o parte, și X, în calitate de comodatar, pe de altă parte, prin care se precizează că persoana fizică .X. a dat „cu titlu de împrumut de folosință lui .X., apartamentul nr.X, situat la etajul X al imobilului-construcție din municipiul .X., Bdul. X nr.X, sector X , având nr. cadastral X, întabulat în CF nr.X a localității .X., sector X” cu titlu gratuit, pe o perioadă de 8 luni, începând cu data de 21.01.2008, imobilul nu a fost folosit în scop personal de persoana fizică .X., ci de persoana fizică .X., astfel că, în mod legal organele de inspecție fiscală au inclus în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată această tranzacție.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei cu privire la faptul că „[...] *autoritatea fiscală trebuia să recunoască dreptul legal de deducere a TVA aferentă cheltuielilor angajate în cadrul activității efectuate de subsemnat în perioada supusă controlului, dat fiind că acestea au generat venituri pentru care autoritatea fiscală intenționează să stabilească obligații privind TVA*” astfel „*încât poziția privind TVA datorată bugetului general consolidat să fie determinată prin scăderea din valoarea totală a taxei colectate pretins datorate a valorii TVA deductibilă*”, și având în vedere faptul că *persoana impozabilă .X.*, s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, la data de 15.06.2010 se reține că potrivit legislației în domeniul TVA orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzute la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **și numai prin decontul de TVA**, în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate,

pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Or, așa cum s-a reținut mai sus, *persoana impozabilă .X.*, s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA la data de 15.06.2010 și a deșus decontul de TVA la data 01.07.2010, la Administrația Finanțelor Publice a Sectorului X .X., unde a fost înregistrat sub nr.X, ulterior inspecției fiscale, astfel că organele de inspecție fiscală nu se puteau pronunța asupra dreptului de deducere aferentă achizițiilor.

De asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile persoanei fizice .X. privind nelegalitatea Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 „ **(...)prin prisma obligării subsemnatului la plata unor sume nejustificate ca urmare a calculării TVA la prețul de vânzare al imobilelor, deși taxa era inclusă în preț**” întrucât, având în vedere însăși prevederile legale invocate în acest sens de contestatoare, respectiv prevederile pct.24 alin.(2), în vigoare în perioada 2005-2006 și pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 2007-2008, se reține că:

“Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

or, potrivit celor afirmate de persoana fizică .X. *“În contractele de vânzare-cumpărare încheiate de subsemnat cu persoane fizice în perioada supusă controlului, nu se precizează dacă prețul stipulat include și TVA. [...]”*

Astfel că, atâta timp cât în contractele de vânzare cumpărare nu este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată, în speță sunt aplicabile prevederile pct.24 alin.(1) respectiv ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză și nu cele ale pct.24 alin.(2) respectiv ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, în funcție de perioada incidentă operațiunilor în

cauză referitoare la aplicarea procedurii sutei mărite, așa cum susține contestatarul.

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.1873/12.04.2011, publicat în Monitorul Oficial al României nr.278/20.04.2011, potrivit căruia:

*„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:***

a) 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 adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

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

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.]”

În ceea ce privește adresa nr..X./31.03.2010 a Direcției de legislație în domeniul TVA, invocată de contestator, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că opinia direcției de specialitate nu a fost confirmată prin Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscale Centrale pronunțată *„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri,(...)”*.

Referitor la argumentul contestatarului potrivit căruia a înstrăinat locuințe proprietate personală ceea ce nu reprezintă activitate economică cu

caracter de continuitate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât pentru a nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată chiar dacă bunurile imobile au fost proprietate personală, persoana fizică trebuia să facă dovada că a utilizat în scop personal bunurile tranzacționate.

Or, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că persoana fizică .X. a utilizat bunurile respective înainte de a le vinde.

2. Referitor la accesoriile în sumă totală de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de .X. lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului stabilit de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că:

-prin Decizia de impunere nr..X./18.06.2010 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.06.2010 au fost stabilite în sarcina contestatarii majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

-prin Decizia de impunere nr..X./17.01.2011 emisă de Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 au fost stabilite accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei reprezentând: majorări de întârziere în sumă de .X. lei, dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă .X. lei,

iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente referitoare la modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada și cota aplicată, aceasta se va respinge și pentru suma de **.X. lei**, cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 271.160 lei stabilită prin Decizia de impunere nr..X./17.01.2011 – Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică .X. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului de X euro, la data încheierii contractului de vânzare –cumpărare nr..X./03.07.2006, în condițiile în care această sumă a fost încasată în anul 2004 la data încheierii promisiunii de vânzare-cumpărare nr..X./20.07.2004 și a fost luată în calcul de organele de inspecție fiscală

la stabilirea plafonului de scutire pentru anul 2004, cu caracter de avans aferent unei operațiuni taxabile.

În fapt, în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat faptul că la data de 20.07.2004 persoana fizică .X., în calitate de vânzător, a încheiat cu .X., în calitate de cumpărătoare, promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare autenticată sub nr..X. de Biroul Notarial .X. și .X. a cărui obiect consta în promisiunea de vânzare a „30% din imobilul ce urma a fi clădit la adresa din Șos. .X. nr.X, sector X, .X.”, pentru care persoana fizică .X. a încasat suma de X euro.

Ulterior, la data de 03.07.2006, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr..X. între .X. și X – prin mandatar .X., în calitate de vânzatori, și .X., în calitate de cumpărătoare, al cărui obiect constă în vânzarea a 8 apartamente și 11 locuri de parcare, situate în Șos. .X. nr.X, sector X, .X..

La cap. III „Prețul și modalitatea de plată”, art.3 din contract se precizează:

“Prețul vânzării este de X (X) euro.

Prețul a fost negociat în anul 2004 de părți, fiind destinat cumpărării a 30% din imobilul clădit ce urma să fie edificat, reprezentând un număr de X apartamente și un număr de X locuri de parcare, preț achitat integral la data de 20.07.2004, data autentificării promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare sub nr..X. de Biroul Notarilor Publici Asociați .X. și .X..”

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin încasarea la data de 20.07.2004 a sumei de X euro a fost depășit plafonul de scutire de TVA de .X. lei prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel că persoana fizică avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2004 conform art.152 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, având în vedere faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 a fost verificată perioada 2005-2006, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina contestatorului și colectarea TVA aferentă sumei de X euro la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare nr..X./03.07.2006.

Prin contestație, persoana fizică .X. precizează că „tranzacția cu dna. .X.nu putea fi inclusă în baza de impozitare întrucât suma a fost încasată în cursul anului 2004”.

În drept, art.134 alin.(1), alin.(3) și alin.(5) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunii, stipulează:

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

[...]

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

(...)

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

(...)

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

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, ca regulă generală faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii.

Prin excepție de la aceste prevederi legale, **exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării avansului**, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.

De asemenea, se reține că se exceptează de la aceste prevederi legale avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, se reține că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat faptul că la data de 20.07.2004 persoana fizică .X., în calitate de vânzător, a încheiat cu .X., în calitate de cumpărătoare, promisiunea bilaterală de vânzare-cumpărare autenticată sub nr..X. de Biroul Notarial .X. și .X. a cărui obiect consta în promisiunea de vânzare a „30% din imobilul ce urma a fi clădit la adresa din Șos. .X. nr.X, sector 1, .X.”, pentru care persoana fizică .X. a încasat suma de X euro.

De asemenea, se reține că la data de 03.07.2006, a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr..X. între .X. și X – prin mandatar .X., în calitate de vânzatori, și .X., în calitate de cumpărătoare, al cărui obiect constă în vânzarea a X apartamente și X locuri de parcare , situate în Șos. .X. nr.X, sector X, .X..

La cap. III „Prețul și modalitatea de plată”, art.3 din contract se precizează:

“Prețul vânzării este de X (X) euro.

Prețul a fost negociat în anul 2004 de părți, fiind destinat cumpărării a 30% din imobilul clădit ce urma să fie edificat, reprezentând un număr de X apartamente și un număr de X locuri de parcare, preț achitat integral la data de 20.07.2004, data autentificării promisiunii bilaterale de vânzare cumpărare sub nr..X. de Biroul Notarilor Publici Asociați .X. și .X..”

De asemenea, potrivit art.4 din contract:

“Proprietatea se transmite de drept cumpărătoarei astăzi, data autentificării prezentului contract de vânzare cumpărare, când se predă liber, fără nicio formalitate de punere în posesie.”

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că la data de 20.07.2004, persoana fizică .X. a încheiat cu persoana fizică .X. o promisiune de vânzare-cumpărare a unui număr de X apartamente și X locuri de parcare, materializată prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare nr..X./03.07.2006, data transferului dreptului de proprietate a apartamentelor și locurilor de parcare.

De asemenea, se reține că la data de 20.07.2004 persoana fizică .X. a încasat suma de X euro.

Astfel, se reține că persoana fizică .X. a încasat integral contravaloarea celor X apartamente și X locuri de parcare, înainte de data livrării, care a intervenit la data de 03.07.2006, astfel că suma de 400.000 euro are caracter de avans iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anterioară faptului generator și intervine la data încasării avansului, **veniturile din tranzacții imobiliare fiind realizate la data încasării, respectiv 20.07.2004** și nu ulterior la data transferului dreptului de proprietate, care a intervenit la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare.

Prin urmare, se reține că avansul în sumă de X euro încasat în baza promisiunii de vânzare-cumpărare s-a concretizat integral și fără modificări prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare nr..X./03.07.2006.

Potrivit prevederilor art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data de 20.07.2004:

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

[...]

(6) Cifra de afaceri care servește drept referință la aplicarea alin. (1) este constituită din suma, fără taxa pe valoarea adăugată, a livrărilor

de bunuri și prestărilor de servicii taxabile, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere, potrivit art. 143 și 144.”

iar potrivit pct.56 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

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

Având în vedere faptul că veniturile încasate de persoana fizică .X. la data de 20.07.2004 sunt în sumă de X euro, respectiv .X. lei, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, aceasta a depășit plafonul de scutire la data de 20.07.2004, având obligația de a se înregistra ca plătitor la data de 01.08.2004, fapt reținut și la punctul 1 din prezenta decizie.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 se reține că organele de inspecție fiscală au încadrat suma de X euro ca avans, sumă care a stat la baza depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

De asemenea, atât din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./17.01.2011 cât și din analiza Anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011 intitulată “Situația tranzacțiilor imobiliare aferente anului 2006 cf. contractului de la cadastru”, se reține că organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare derulate de persoana fizică .X. în anul 2006 și tranzacția derulată între persoana fizică .X. și persoana fizică .X., având la bază contractul de vânzare-cumpărare nr..X./03.07.2006, aplicând cota de 19% la suma de X euro, respectiv X lei, încasată de persoana fizică cu titlu de avans în anul 2004.

Așa cum s-a reținut la punctul 1 din prezenta decizie, persoana fizică .X. devine plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.08.2004, ulterior încasării avansului.

Prin urmare, se reține faptul că pe de o parte suma de X euro, încadrată de organele de inspecție fiscală ca avans a fost luată în considerare la stabilirea depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată iar pe de altă parte, aceeași sumă a fost luată în calcul și la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare derulate de persoana fizică .X. în anul 2006.

Având în vedere situația de fapt, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține faptul că în condițiile încadrării sumei de X euro ca avans, organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în calcul această sumă doar la stabilirea depășirii plafonului de scutire de TVA și nu să dispună și colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei sume în anul 2006, în condițiile în care însuși organul de inspecție fiscală a constatat că această sumă a fost încasată integral în anul 2004.

Mai mult, prin adresa nr..X./08.09.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/X/12.09.2011, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală precizează :”referitor la adresa dvs. nr.X/29.08.2011, prin care solicitați un punct de vedere privind tranzacția de X euro efectuată de către domnul .X. în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./03.07.2006 și care a fost luată în considerare atât la stabilirea plafonului cât și la stabilirea bazei de impozitare, vă comunicăm următoarele: « **suma de X euro încasată în anul 2004 va fi luată în considerare la stabilirea plafonului de scutire de TVA pentru anul 2004** »”.

Prin urmare, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au luat în calcul la stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru anul 2006, contractul de vânzare-cumpărare autentificat la Birou Notar Public X sub nr..X./03.07.2006, respectiv tranzacția imobiliară derulată între persoana fizică .X. cu persoana fizică .X., în condițiile în care veniturile au fost realizate de persoana fizică .X. în anul 2004, fapt recunoscut de organele de inspecție fiscală prin adresa mai sus menționată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat. „

se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă și se va anula parțial titlul de creanță mai sus menționat pentru aceeași sumă.

4. Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de X lei, se reține că stabilirea în sarcina contestatoarei de majorări de întârziere aferente debitului stabilit de plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere faptul că potrivit Anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./17.01.2011, rândul 1, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de X lei, dobânzi în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei iar întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, a fost admisă contestația formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011, se va admite contestația formulată de persoana fizică .X. și pentru **accesoriile în sumă totală de X lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită de plată în sumă de X lei**.

Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./18.06.2010 și a Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 emise de Direcția Generală de Coordonare Inspecție Fiscală pentru suma de **X lei**, reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **.X. lei** ;
- accesorii aferente **.X. lei** ;
taxei pe valoarea adăugată

2. Admiterea contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./17.01.2011 emisă de Direcția Generală de

Coordonare Inspecție Fiscală și anularea parțială a acesteia **pentru suma totală X lei**, reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată **X lei ;**
- accesorii aferente **X lei ;**
taxei pe valoarea adăugată

Pct.1 al prezentei decizii poate fi atacat la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X

X