



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
e-mail:info_adm @dgfptmmfinante.ro
nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr. 4246/585/18.12.2015

privind contestația formulată de X
înregistrată la D.G.F.P a Jud Timiș sub nr./16.05.2013

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către D.G.R.F.P Timișoara – Serviciul Juridic, cu adresa nr./29.04.2015, înregistrată la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./30.04.2015 asupra faptului că, prin Sentința civilă nr. xxxx pronunțată în ședința publică din septembrie 2014 de către Tribunalul Timiș în dosar nr./...../2014, rămasă definitivă la data de 04.2015 prin Decizia nr./2015 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, s-a anulat Decizia nr...../...../28.11.2013 și a fost obligată D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în soluționare conform art.209 din Codul de procedura Fiscala să procedeze la soluționarea pe fond a contestației formulata împotriva Deciziei de impunere nr...../29.10.2012 și a Raportului de inspectie fiscala nr...../22.10.2012 de către

X

CUI

CNP

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr./07.05.2013 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Jud. Timiș sub nr./16.05.2013, contestație respinsă ca nedepusă în termenul legal conform Deciziei nr...../28.11.2013 a D.G.R.F.P Timișoara, anulată definitiv de Curtea de Apel Timișoara.

Luând act de Sentința civilă nr. xxxxx din septembrie 2014, pronunțată de Tribunalul Timiș Secția contencions administrativ și fiscal, în Dosar nr...../30/2014, rămasă definitiva si executorie prin Decizia civilă nr...../28.04.2015, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara prin care s-a anulat Decizia nr...../28.11.2013 și a fost obligată D.G.R.F.P Timișoara să procedeze la soluționarea pe fond a contestației formulata împotriva Deciziei de impunere nr...../29.10.2012 și a Raportului de inspectie fiscala nr.10148/22.10.2012,

D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în soluționare conform art. 209 Cod procedură fiscală se va investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând : xxxxxx lei taxa pe valoarea adaugata, xxxxx lei dobinzi de intirziere aferente TVA si xxxxx lei penalitati de întârziere aferente TVA, stabilite prin Decizia de impunere nr./29.10.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P a Jud. Timiș.

Petentul a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr./29.10.2012 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, Raportului de inspecție fiscală nr...../22.10.2012, Procesului –Verbal nr...../30.10.2009 si a Deciziei nr...../17.12.2009 cu privire la soluționarea contestației formulate împotriva procesului verbal nr...../30.10.2009 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la contestația formulată de X, împotriva Procesului - Verbal nr./30.10.2009 emis de organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P Timiș, precum și a Deciziei nr./17.12.2009 cu privire la soluționarea contestației formulate împotriva procesului verbal nr./30.10.2009, învedereăm că, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, Procesul - Verbal nr./30.10.2009 emis de D.G.F.P. Timiș, contestat de petent în condițiile legii, a fost soluționat de către D.G.F.P. a județului Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală Timișoara prin Decizia nr./17.12.2009 privind soluționarea contestației formulată de domnul X înregistrată la D.G.F.P. a jud. Timiș sub nr./18.11.2009 în care s-a decis respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de petent împotriva Procesului verbal nr./30.10.2012 emis de D.G.F.P. a jud. Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2.

Procesul - Verbal nr./30.10.2009 și Decizia nr./17.12.2009 emisă de D.G.F.P. a județului Timiș au fost atacate de petent în instanță, făcând obiectul Dosarului nr...../2010, iar prin Sentința civilă nr./CA pronunțată de Tribunalul Timiș la data de 02..... 2010 a fost admisă în parte acțiunea reclamantului X prin anularea Deciziei nr./17.12.2009 și a Procesului - Verbal nr./30.10.2009 și respingerea ca inadmisibilă a petițiilor având ca obiect „ Constatarea caracterului civil și neimpozabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, al tuturor actelor care au facut obiectul controlului” și constatarea că, „ vânzarea bunurilor de către persoanele fizice pe perioada 2004 - 2009, nu este activitate economica și nu s-a efectuat în scopul obținerii de venituri și ca nu are caracter de continuitate, conform art. 127(2) Cod Fiscal ” avand în vedere prevederile art. 111 cod procedura civila raportat la art. 8 pct.1 din legea 554/2004.

La data de02.2011, Curtea de Apel Timișoara a admis recursul formulat de pârâta recurentă Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș împotriva Sentinței Civile nr...../02.06.2010, pronunțată de Tribunalul Timiș în dosarul nr...../2010, în contradictoriu cu reclamanții intimați X și Y, a

modificat Sentința Civilă atacată în sensul respingerii acțiunii reclamanților ca fiind inadmisibilă, soluție rămasă irevocabilă prin respingerea de către Înalta Curte de Casație și Justiție a recursului formulat de aceștia ca nefondat.

Pe cale de consecință la data prezentei D.G.R.F.P Timișoara, competentă conform art. 209 Cod Procedură Fiscală va proceda la soluționarea pe fond a contestației în legătură cu Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acestuia.

Suma totală contestată este de xxxx lei din care:

- xxxxx lei reprezentind taxa pe valoarea adaugata
- xxxx lei dobinzi de intirziere aferente TVA
- xxxxx lei penalitati de intirziere aferente TVA.

Contestația a fost semnată de petent, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În ceea ce privește termenul legal de depunere a contestației, se reține că, în condițiile în care prin Sentința civilă nr. 3599 din 30 septembrie 2014, pronunțată de Tribunalul Timiș în Dosar nr...../30/2014, rămasă definitivă și executorie prin Decizia civilă nr...../28.04.2015, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara a fost anulată Decizia nr...../...../28.11.2013 și a fost obligată autoritatea fiscală la soluționarea pe fond a contestației, contestația formulată de Dl. X se consideră depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Cu privire la excepțiile de fond invocate de petent referitoare la prescripția obligațiilor de plată de natura TVA cuprinse în Decizia de impunere nr. 10409/29.10.2012, învedereăm că cele două instanțe de control judiciar, atât Tribunalul Timiș cât și Curtea de Apel Timișoara au obligat D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent conform art. 209 Cod procedură fiscală la soluționarea pe fond a contestației formulate de X, această soluție decurgând din obligarea D.G.R.F.P Timișoara a soluționării pe fond a contestației, de către cele două instanțe de control judiciar.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată, dl. X ataca în procedura prealabilă Decizia de impunere nr. /29.10.2012 prin care s-a stabilit ca și obligație de plată suma de xxxxx lei reprezentind :

- xxxxx lei taxa pe valoarea adaugata
- xxxxx lei dobinzi de intirziere aferente TVA
- xxxx lei penalitati de intirziere aferente TVA.

Pe fondul cauzei, petentul solicită admiterea contestației ca fiind întemeiată, anularea Deciziei de impunere nr. din 29 octombrie 2012, a Raportului de inspecție fiscală nr..... din 22.10.2012, a Procesului-Verbal nr.0/30.10.2009 și a Deciziei nr. /17.12.2009 privind soluționarea contestației la procesul verbal, precum și exonerarea de la plată obligațiilor fiscale ca nedatorate, stabilite în mod nelegal.

Ulterior prezentării sintetice a constatărilor organelor de inspecție fiscală, petentul detaliază motivele contestației, arătând următoarele:

1. Deoarece toate terenurile arabile, pășunile, fânetele extravilane au fost detinute în coproprietate cu soția sa Y, apreciază sub acest aspect ca, organele de control au stabilit și au calculat TVA-ul de plată la o bază eronată, deoarece nu se poate ignora relația sot-soție, și faptul că bunurile sunt detinute în coproprietate, pe care legiuitorul o prezuma a fi în cote părți egale.

Prin urmare apreciază că plafonul corect trebuia să fie 2x200.000 lei, respectiv 400.000 lei, iar în acest context este evident că sumele pe care organele de control le-au stabilit ca ar fi datorate în contul TVA nu au fost stabilite corect.

Invoca jurisprudența Curții de Justiție Europene, care privește calitatea de „persoană impozabilă a unei comunități matrimoniale de bunuri: (CJEU, Cauza C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach c. Hans LI. Hundt-Esswein (HE)), publicată în Culegere 2005, p. 1-3123 (43)).”

De asemenea, consideră că în mod nelegal organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată retroactiv, deoarece:

- potrivit adresei nr.emise de ANAF la data de 23.01.2008 către Uniunea Națională a Notarilor Publici din România, rezultă că doar începând cu data 01.01.2008, pentru transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal se va plăti TVA;

- adresa nr./04.03.2008 emisă de ANAF către toate Direcțiile Generale a Finanțelor Publice din țară, confirmă și lămurește modul de implementare și înregistrare a persoanelor fizice care realizează venituri cu caracter de continuitate din transferul dreptului de proprietate asupra proprietăților imobiliare, din care rezultă că, doar începând cu data 01.01.2008, pentru transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal se va plăti TVA; deși Codul de Procedură Civilă, care se aplică și Codului de Procedură Fiscală, statuează neretroactivitatea legii, deoarece prin Ordinul nr. 914 din 28 iulie 2005 privind procedura de declarare și stabilire a impozitului pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal era obligația notarilor publici, potrivit cu modelul impus prin art. 1 din Ordin să rețină și să vireze impozitul stabilit pentru vânzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal.

De asemenea, susține că prin Legea nr. 343/2006 în Codul Fiscal a fost introdus art.77, ind. 1, cu privire la definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, astfel, rezultă că aceste norme nu îi sunt aplicabile sau aplicarea lor în cazul persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal-propriu nu este clară.

Prin urmare, arată că, la data la care persoana fizică a transferat bunurile imobile din patrimoniul personal, obligatoriu a datorat impozitul calculat și reținut de către notarul public la valoarea stabilită conform expertizării terenurilor din extravilan potrivit cu plafonul de 200.000 lei, fără ca notarul public să menționeze și aplicarea vreunei alte taxe.

Susține ca vânzările efectuate sunt din patrimoniul personal detinut în coproprietate cu sotia sa Y, și nu a cumpărat aceste bunuri spre a fi vândute în scop comercial.

Astfel, arată că, prin art. 127 alin. (8) Cod Fiscal, nou introdus prin Legea nr. 343/2006 și modificat prin Ordonanța de Urgență nr. 106/2007, aplicabilă de la data de 01.01.2008, valorificând posibilitatea oferită de norma comunitară (art. 4 paragraf 4 din Directiva a șasea), legiuitorul român a decis să considere întreprinderile independente asociate ca un grup fiscal unic, sub rezerva îndeplinirii a două condiții principale:

1. - între diversele entități - persoane impozabile să existe relații strinse de natură organizatorică, financiară și economică;

2. - toate persoanele impozabile să fie stabilite în România.

Prezintă condițiile și limitele concrete ale valorificării acestei oportunități care au fost detaliate prin Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, corespunzătoare art. 127 C. Fisc. Fiscal pct. 4, alin. (1) - (4), concluzionând că sotul+sotia = nu pot forma un grup fiscal unic, așa cum eronat au susținut organele de control în RIF precum și în Decizia de impunere, deoarece constituirea unui grup fiscal unic conform legislației în vigoare era imposibil de aplicat înainte de 01.01.2009, respectiv 01.01.2008 odată cu intrarea în vigoare a OUG 106/decembrie 2007).

Analizând actele administrative fiscale principale și subsecvente, petentul arată că ori de câte ori se invocă texte de lege pentru a se "justifica" TVA, se utilizează expresia legală „exploatarea bunurilor”, însă organul de control nu arată niciunde dacă se referă la operațiunile prin care a cumpărat terenurile arabile extravilane, finetile arabile, pășunile, la operațiunile prin care a vândut aceste terenuri, la cultivarea terenurilor, sau poate la valoarea produselor (producția agricolă obținută), închirierea acestor bunuri, aspect ușor de verificat, prin adeverințele emise de către primăriile în raza cărora se aflau aceste terenuri, ca le-a folosit în scop personal; (Adeverința de la Primăria Giarmata, Adeverința de la Primăria Pischia, Adeverința de la Primăria Mașloc, facturi cu care a achiziționat motorina, sămânța, îngrășăminte, ierbicide, etc).

Potentul consideră că nu este persoana impozabilă din punct de vedere al art. 127, bunurile sale nu au făcut parte din patrimoniul afacerii, ci din patrimoniul său, deoarece și declarația 208 care a stat la baza verificării sale se numește "Declarație informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

De asemenea, arată că nu și-a exercitat nici dreptul de deducere integral sau parțial, deoarece facturile fiscale de cumpărare conțin și TVA plătit, deci nu îndeplinește cele trei condiții ca să se afle în situația de a livra bunuri, purtătoare de TVA.

Începând cu anul 2004 - 2005, arată că, potrivit art. 152 și 153 din Codul Fiscal, a avut obligația să se înregistreze și să depună decontul de TVA, în raport de fiecare act de vânzare-cumpărare în parte, însă, în opinia sa, se omite cu desăvârșire faptul că nu a existat cadrul normativ care să permită o asemenea

conformare, știindu-se bine ca OUG nr. 106/2007 a intrat în vigoare abia la 01.01.2008, iar Normele metodologice aplicabile și mai târziu, respectiv la data de 15.07.2008, publicate în MO nr. 533.

Arată că, concluzia organelor de control că, intenția de revânzare a pornit din momentul în care a început să vândă bunurile din patrimoniul personal, nu este relevantă și nu este reală, deoarece intenția de revânzare nu o poate invoca decât cumpărătorul conform legii.

Deși organele de control fac referire la contractul nr. 739/23.02.2007 de cumpărare din aceeași zi cu cel de vânzare nr. 740/23.02.2007, petentul susține că, acestea nu au luat în considerare ante-contractul de cumpărare nr.1/05.01.2007 după în probațiune, pentru terenul cultivat din toamna anului 2006.

Arată că, decizia de vânzare a terenului curții construcții + teren arabil extravilan în suprafață de 25,4 Ha (1 Ha curți construcții restul arabil extravilan) a survenit în momentul în care nu a mai putut fi folosit în scopul pentru care a fost achiziționat, deoarece în Consiliul Județean Timis prin Hotărârea nr. 35/30.05.2006 privind aprobarea reglementărilor urbanistice și criteriilor obligatorii pentru stabilirea amplasamentelor fermelor de suine în extravilanul unităților administrativ-teritoriale din județul Timis, s-a comunicat că pe acel teren nu mai putem construi ferma zootehnică pentru că s-a schimbat Planul Urbanistic General al localității Giarmata, iar ca urmare a acestei Hotărâri în localitățile din zonele spațiului Metropolitan nu se pot construi ferme de animale. Nemaiprimind avizele necesare pentru scopul de a face ferma zootehnică, nu a avut posibilitatea materială de a schimba destinația în spații de depozitare sau industriale.”

Arată că, la momentul înstrăinării acestora nu au fost emise certificate de urbanism sau autorizații de construire, lucru care poate fi probat cu martori, adrese, hotărâri, și că, din contra, cei care au achiziționat de la petent au solicitat Primăriei Giarmata, tocmai în toamna anului 2007, după ce au luat recolta, (Certificat de Urbanism nr. 211/06.11.2007) cu schimbarea destinației în Centru logistic.

Ulterior prezentării punctului de vedere al Agenției Naționale de Administrare Fiscală astfel cum rezulta din „NOTA” înregistrată sub nr/02.09.2009 - respectiv că pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de către persoane fizice, ar fi existat obligația plății contravalorii TVA, petentul indică textele de lege din conținutul cărora rezulta modul de interpretare eronat al legii de către ANAF.

Analizând conținutul sintagmei „Activitatea economică”, prin prisma dispozițiilor art. 141 alin. (2) lit. f), art. 126, art. 127 din Codul fiscal, petentul concluzionează că „între codul comercial, codul civil și cel fiscal dispozițiile codului fiscal se aplică în materie fiscală, dar precizarea din norme nu este la nivel egal de lege, ci interpretativ la nivelul normelor metodologice, caz în care se aplică regula ierarhiei actelor normative, norma metodologică neavând putere să modifice sau să adauge la textul comercial.”

De asemenea, în motivarea contestației, în opinia sa, referitor la *caracterul de continuitate asimilat din definierea caracterului de ocazional*, explicarea termenului de „continuitate” pentru vânzările de imobile nu este definit în mod expres de legiuitor rezultând compararea altor norme legale referitoare la persoanele nestabilite în România, care au un caracter special, iar HG nr. 1840/2004 adaugă la norma pct.3(1) referitoare la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal astfel că „pentru anul 2005 vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reîncadrată pentru plata TVA.”

Referitor la ***încadrarea unei persoane fizice ca plătitor de TVA pentru vânzările de imobile din patrimoniul personal***, petentul arată că aceasta nu poate fi făcută în condițiile Codului Fiscal aplicabil până în decembrie 2009;

- analizează distinct prevederile art. 127 coroborat cu art. 46 Cod fiscal raportat la art. 77¹ și următoarele din Codul fiscal concluzionând că „Tratamentul fiscal al impozitării veniturilor la tranzacțiile din patrimoniul personal guvernate de art. 77¹ capitolul VIII CF, comparat cu cel de impozitare a profitului din activități independente guvernate de art. 46 CF, ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art. 77² CF, care să reflecte reîncadrarea din patrimoniul personal în cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului în impozitarea profitului);

- în conformitate cu art. 77¹ din Codul fiscal nu este prevăzută obligativitatea reținerii TVA pentru persoane fizice, astfel că cererea de plată a TVA către bugetul de stat este „abuzivă și incorectă și retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care anterior nu era obligată la plata TVA”;

- arată că în cazul obligării persoanei fizice la plata TVA, aceasta ar trebui ca prin reîncadrare să beneficieze de regulile art. 77² Cod fiscal, notarul urmând a proceda la rectificarea actului notarial în sensul ca „vânzătorul să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător” în caz contrar statul îmbogățindu-se fără justă cauză, prin aplicarea unor măsuri care exced principiile civile, comerciale și fiscale, câștigând, în opinia sa, de până la nouă ori, în modalitățile pe care le prezintă în detaliu în contestația formulată.

Referitor la Directivele TVA, petentul invoca Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE) arătând că, aceasta conține, la art. 4 paragraful 3, o dispoziție care conferea statelor membre dreptul de a considera ca și contribuabili, persoane care efectuau ocazional activități dintre cele menționate la art. 2 cum ar fi în special anumite operațiuni efectuate în legătura cu cladiri sau terenuri construibile (speta *Floridienne SA și Berginvest SA, C - 142/99*). În Directiva nr. 112/2006/CE, acest text a fost reluat la art. 12 paragraful 1 în aceeași formulare.

Potentul susține astfel că, organele de inspecție fiscală au făcut o aplicare greșită a normelor de drept de fapt și au încălcat *principiul securității juridice și a realității fiscale*, deoarece Curtea Europeană a Drepturilor Omului și Tribunalul Comunității Europene au stabilit că principiul securității juridice constituie un principiu fundamental de drept, care *impune în special ca o reglementare să fie clară și exactă, pentru ca justiciabilii să își poată cunoaște fără ambiguitate drepturile și obligațiile și să ia decizii în consecință* (Cauza T-

216/05, Mebrom NV, paragraful 108; Cauza T 43/02, Jungbunzlauer, paragraful 71; Cauza T-171/00, Peter Spruyt, paragrafele 51,65, 67,70.71,72).

Concluzionând, petentul arată că, opțiunea statului român de a impune retroactiv tranzacțiile imobiliare în modul cel mai exigent posibil este un exemplu al încălcării principiilor fundamentale ale dreptului fiscal european: începând cu principiile certitudinii și predictibilității legii și terminând cu principiul proporționalității.

Mai arată că, în perioada 2007-2009 nu au existat dispoziții exprese ale legislației fiscale care să reglementeze tratamentul fiscal din perspectiva TVA al acestor operațiuni economice, iar administrația fiscală nu a efectuat în toată această perioadă niciun demers de impunere a contribuabililor sau de mediatizare a presupuselor obligații fiscale, astfel măsura administrativă ulterioară a statului român de a solicita TVA retroactiv și majorări de întârziere care în general depășesc cuantumul debitului principal nu este proporțională.

Potentul motivează contestația și prin referire la procedura rambursării intra-comunitare de TVA, documentația ce trebuie depusă în susținerea unei cereri de rambursare.

Arată că, la acest moment există pe rolul instanțelor naționale o multitudine de dosare inițiate de persoane impozabile stabilite în Uniune cărora li s-au refuzat rambursări de TVA de miliarde de euro, pe considerente care depășesc și cea mai exigentă interpretare a principiului proporționalității. Concluzia ce se desprinde din analiza la nivel comunitar este că legiuitorul român nu a dorit să includă în legislația internă și activitățile cu caracter ocazional, iar caracterul ocazional sau "profesional" rămâne o chestiune de fapt care trebuie probată de la caz la caz.

Referitor la rolul activ al ANAF, petentul susține că ANAF nu are doar un rol de colectare al taxelor, ci și unul de îndrumare a contribuabililor, astfel că, în exercitarea acestuia din urmă, ANAF avea obligația ca prin mijloace de orice natură să aducă la cunoștința contribuabililor dispozițiile oricărei legi intrate în vigoare sau orice modificare la o lege.

Ca urmare a tuturor obiecțiilor expuse în cuprinsul contestației sale, petentul solicită să se constate nulitatea absolută a actelor administrative întocmite: Decizia de impunere nr. xxxxx din octombrie 2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. din 22.10.2012, concluzionând că, față de faptul că nici Decizia nr. 2/12 aprilie 2011 a Comisiei Centrale Fiscale nu definește în mod clar aplicarea TVA și nici chiar onorata instanță a Înaltei Curți de Casație și Justiție, nu se poate lamuri vis-à-vis de Decizia nr.2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale, în contextul în care baza de impozitare, cum rezulta din actul normativ intern, art. 137 alin.(1) lit.a) și alin.(2) lit.a) din Codul fiscal care transpun prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului UE, art.73 și art.78 lit.a) are în vedere "contrapartida obținută", iar aceasta a fost stabilită de partile contractante fără TVA „în cazul reconsiderării statutului vânzătorului de persoană impozabilă în scopuri de TVA, contrapartida (prețul) livrării bunului imobil fiind stabilită de parti, fără nici o mențiune cu privire la TVA, art.73 și 78 din directiva

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

1. contrapartida (pretul) livrării bunului stabilită de parti diminuată cu cota de TVA; sau

2. contrapartida (pretul) livrării bunului convenită de parti?

Fata de întrebarea preliminară sesizată în temeiul dispozițiilor art.267 din TFUE, petentul solicită ca în baza dispozițiilor art. 214 Cod procedura fiscală:

1. SUSPENDAREA PROCEDURII DE SOLUTIONARE A CONTESTATIEI PE CALE ADMINISTRATIVA pînă la pronunțarea unei hotărîri preliminare de cîtred Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cerinta solicitată de Inalta Curte de Casatie si Justiție - Sectia de Contencios-Administrativ si Fiscal în Dosarul nr. 6957/2/2010.

2. Anularea în totalitate a Deciziei de Impunere nr..... din octombrie 2012, emisa de organul de inspectie fiscală, ca netemeinică si nelegală;

3. Anularea Raportului de Inspectie Fiscală ca fiind nelegal si a tuturor actelor subsecvente RIF-ului ca netemeinic si nelegal;

4. Anularea Procesului - Verbal nr. /30.10.2009, emis de organul de inspectie fiscală, precum si a Deciziei nr.... /17.12.2009 cu privire la solutionarea contestatiei formulate împotriva procesului verbal nr. /30.10.2009, ca netemeinice si nelegale.

5. Exonerarea de la plata TVA în suma de xxxx lei, a dobinzilor de intirziere în suma de xxxxx lei si a penalitatilor de intirziere în suma de xxxx lei ca nedatorate, stabilite în sarcina sa în mod nelegal;

6. Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa, în împrejurarea în care se va trece la executarea actelor atacate pînă la pronunțarea unei hotărîri preliminare.

II. În perioada supusă inspectiei fiscale 01.01.2005 - 31.12.2011, organele de inspectie fiscală au constatat ca au fost încheiate ... contracte de vânzare-cumparare avînd ca obiect vânzarea de imobile detinute în proprietate de cîtred persoanele fizice X si Y.

În urma analizării datelor înscrise în cele xx contracte de vânzare - cumpărare, s-a constatat că:

- în perioada 01.01.2005 - 31.05.2005 persoana fizică X împreună cu soția Y a efectuat 5 operațiuni constînd în transferul asupra proprietății unor imobile, scutite din punct de vedere al TVA.

- începînd cu data de 01.06.2005, persoana fizică X realizează treizeci de operațiuni scutite de TVA, precum si unsprezece operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Organele de inspectie fiscală au stabilit că, operațiunile realizate de cîtred persoana fizica X prin încheierea a opt contracte de vânzare cumparare în perioada 03.06.2005 - 31.08.2006, sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al

TVA, respectiv persoana impozabila a livrat terenuri arabile extravilane, precum si fânețe extravilane.

De asemenea, operațiunile realizate de către contribuabil in data de 23.02.2007, când in baza contractului de vanzare - cumparare nr.xxx/23.02.2007 a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren constructibil (curți construcții), in data de 14.12.2007, când in baza contractului de vânzare-cumpărare nr.xxxx/14.12.2007 a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren constructibil (gradina intravilan), precum si in data de 28.08.2009, când in baza contractului de vanzare-cumparare nr. /28.08.2009 a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren constructibil (arabil intravilan extins) sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare.

În consecință, organele de inspectie fiscala au stabilit obligații privind taxa de plata si accesoriile aferente in sarcina persoanei impozabile X conform prevederilor art.152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct.62 , alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește stabilirea TVA deductibila

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale persoana fizica X a realizat o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adăugata cu drept de deducere, dar nu a solicitat organului fiscal competent înregistrarea in scopuri de TVA.

În condițiile în care ar fi solicitat organului fiscal competent inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile legale, persoana fizica X avea posibilitatea să-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in facturile fiscale de către furnizorii de bunuri, înregistrați in scopuri de TVA, precum si a serviciilor prestate in folosul persoanei impozabile X de către persoane înregistrate in scopuri de TVA si evidentiata ca atare în documentele emise de către prestatori către beneficiarul X (ex.TVA aferenta cumpărării imobilelor in baza contractului de vanzare-cumparare nr. /02.2007, care au fost achizitionate de la persoana impozabila din punct de vedere al TVA, respectiv S.C. "xxxx" S.R.L. având CIF: RO din data de 04.2003).

Deoarece d-nul X nu a solicitat inregistrarea ca plătitor de TVA, organul fiscal a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art. 153, alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

În ceea ce privește stabilirea TVA colectata

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, începând cu data de 01.06.2005, persoana fizica X avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugata aferenta operațiunilor taxabile efectuate, având ca obiect transferul de proprietate asupra unor imobile, prin vânzare, după cum urmează:

- in perioada 01.06.2005 - 31.12.2006, xx operațiuni constând in vânzări de terenuri extravilane, având categoriile de folosința " fânețe extravilan" si "arabil extravilan", operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

- in perioada 01.01.2007 - 28.08.2009, xx operațiuni constând in vânzarea unor terenuri intravilane construibile, respectiv având categoria de folosința "curti constructii", „gradina intravilan" si "arabil intravilan extins", operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, in perioada supusa inspectiei fiscale persoana fizica X a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, venitul realizat fiind in suma de xxxxx lei.

In consecința, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale de natura taxei pe valoarea adaugata de plata si accesorii aferente, în sarcina persoanei impozabile X conform prevederilor art.152, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in care se prevede coroborat cu pct.62 , alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare operațiunilor impozabile efectuate, în perioada verificată, organele de inspectie fiscala au stabilit o baza de impozitare in suma de xxxxxxxx lei, iar prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile în suma de xxxxxx lei s-a stabilit taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxx lei, deoarece valoarea de vânzare a imobilelor care au făcut obiectul contractelor de vanzare-cumparare nu a continut TVA.

Pentru diferenta de TVA de plata stabilita suplimentar in suma totala de xxxxx lei, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de dobânzi de intarziere in suma totala de xxxxx lei, conform prevederilor art.119 si 120 din O.G.nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările si completările ulterioare.

Tototdata în conformitate cu prevederile art.120¹, lit.c), din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a calculat penalități de întârziere în sumă totala de xxxxxx lei.

În considerarea Sentinței civile nr...../2014 pronunțată de Tribunalul Timiș, definitivă conform Deciziei civile nr./2015 a Curții de Apel Timișoara, în Dosar nr./2014, conform căreia D.G.R.F.P. Timișoara este obligată să soluționeze pe fond contestația formulată de Dl. X împotriva Deciziei de impunere nr...../29.10.2012 și a Raportului de inspectie fiscală nr...../29.10.2012 și având în vedere că referatul cu propuneri de soluționare a contestației existent la dosarul cauzei nu conținea propuneri de soluționare a contestației având în vedere argumentele din contestația formulată de petentul X, D.G.R.F.P Timișoara ca organ competent în soluționaea contestației, cu adresa nr...../08.05.2015, a solicitat A.J.F.P Timiș - Activitatea de Inspectie Fiscală

completarea dosarului cauzei cu referatul cu propuneri de soluționare a contestației conținând propuneri de soluționare pe fond a contestației.

Cu adresa nr./12.06.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./15.06.2015, organele de inspecție fiscală au transmis referatul cu propuneri de soluționare a contestației conținând propuneri de soluționare pe fond a contestației.

III. Având în vedere actele și documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petent, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală Timiș au stabilit în sarcina petentului suma totală de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar cu accesoriile aferente.

În fapt, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2011, Dl. X, în calitate de vânzător, împreună cu soția Y, a efectuat un număr de 46 tranzacții imobiliare cu terenuri arabile extravilane, faneata extravilan și terenuri intravilane, construcții vechi; în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activități economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se constată că, începând cu data de 03.2005, petentul X a înstrăinat, prin vânzare, următoarele categorii de imobile:

- în baza a 41 contracte de vânzare – cumparare, terenuri extravilane, având categoria de folosință „arabil extravilan” și fâneță extravilan”

- în baza unui contract de vânzare – cumparare, respectiv Contractul de vânzare – cumparare nr.xxx/23.02.2007, terenuri extravilane având suprafața de ha, categoria de folosință „arabil extravilan” și suprafața de 1 ha, categoria de folosință „curți construcții”

- în baza unui contract de vânzare – cumparare, respectiv Contractul de vânzare – cumparare nr...../14.12.2007, terenuri intravilan construibil, având categoria de folosință „arabil intravilan extins”.

- în baza unui contract de vânzare – cumparare, respectiv Contractul de vânzare – cumparare nr...../28.08.2009, un teren arabil intravilan având categoria de folosință „gradina intravilan”.

- în baza unui contract de vânzare – cumparare, o construcție veche constând într-o uscătorie, proprietate comuna a locatarilor imobilului situat în Timișoara

- în baza unui contract de vânzare – cumparare, o construcție veche constând într-un apartament proprietate personală, dobândit prin moștenire împreună cu în anul 2004 .

Astfel, în perioada 01.01.2005 - 31.05.2005 persoana fizică X împreună cu soția Y a efectuat 5 operațiuni constând în transferul asupra proprietății

unor imobile, respectiv terenuri arabile extravilane, scutite din punct de vedere al TVA.

Începând cu data de 01.06.2005, dl. X, împreună cu soția, a efectuat un număr de zece operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA, o operațiune taxabilă parțial și treizeci de operațiuni netaxabile (prezentate în anexa nr.1 la Raportul de inspectie fiscala).

Ca urmare efectuării celei de-a doua vânzări în anul 2005, respectiv în data de 04.04.2005, când a fost încheiat Contractul de vânzare – cumpărare nr...../04.04.2005, se constată că persoana fizică X a depășit plafonul de scutire TVA, realizând o cifră de afaceri superioară sumei de 200.000 lei, nesolicitând înregistrarea ca plătitor de TVA, în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) și art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Astfel, persoana fizică X, conform art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, de la efectuarea celei de-a doua tranzacții realizând o cifră de afaceri de xxxxx lei, cu depășirea plafonului de scutire stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal art. 152 alin.(1) și anume 200.000 lei, avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, în regim normal în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire, așa cum prevede art.152 alin.(3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petentul nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care din anul 2005 a efectuat tranzacții constând în vânzări de terenuri și construcții, după cum urmează:

- în baza a 8 contracte de vânzare-cumpărare (nr...../ 03.06.2005,/ 29.07.2005,//03.10.2005,/01.11.2005,//28.11.2005,//20.12.20105,/06.04.2006 și//31.08.2006) terenuri extravilane, având categoria de folosință „arabil extravilan și ” faneata extravilan” - operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, fiind efectuate în anii 2005 și 2006;

- în baza a 28 contracte de vânzare-cumpărare, terenuri extravilane, având categoria de folosință „arabil extravilan și ” faneata extravilan”- operațiuni scutite de TVA, fiind efectuate în anii 2007, 2008, 2009 și 2011;

- în baza unui contract de vânzare-cumpărare, o construcție veche, respectiv constând într-un apartament proprietate personală, dobândit prin mostenire împreună cu M.I și M.E. în anul 2004 - operațiune scutită de TVA;

- în baza unui contract de vânzare-cumpărare, o construcție veche, respectiv constând într-o uscătorie, proprietate comună a locatarilor imobilului situat în Timisoara, str.Lacului, nr.1 - operațiune scutită de TVA;

- în baza unui contract de vânzare-cumpărare, respectiv nr.....//23.02.2007, terenuri extravilane având parțial, anume suprafața de xxxx ha, categoria de folosință "arabil extravilan" și parțial, anume suprafața de 1 ha, având categoria de folosință " curți construcții"- operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA;

- în baza unui contract de vânzare-cumpărare, respectiv nr...../14.12.2007, teren intravilan având categoria de folosință „grădina intravilan” - operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA;

- în baza unui contract de vânzare-cumpărare, respectiv nr...../28.08.2009, teren intravilan având categoria de folosință „arabil intravilan extins” - operațiune taxabilă din punct de vedere al TVA;

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

„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).”*

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate 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 rezulta 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 neincadrarea operațiunilor în categoria **operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este **impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși 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. Neîndeplinirea cumulativă a condițiilor prevăzute la art.126 alin.1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată a respectivei operațiuni.

Prin urmare, în perioada supusă inspecției fiscale persoana fizică X a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, venitul realizat fiind în suma de xxxxxxxx lei.

În contractele de vânzare privind tranzacțiile imobiliare efectuate de către dl. X, părțile contractante nu au convenit nimic în ceea ce privește TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), motiv pentru care se constată că în perioada când petentul nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA, acesta a efectuat tranzacții având ca obiect terenuri extravilane, având categoria de folosință „arabil extravilan și „fâneată extravilan” și terenuri intravilane.

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pe perioada 01.01.2005 - 31.12.2006:

„(1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură 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 Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"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 începând cu data de 01.01.2007, prin Normele metodologice s-a precizat:

"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, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în**

scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care **desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin.(1), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

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

“ Definitii ale termenilor comuni

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

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica. ”

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

În situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie sa declare potrivit art. 153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006: **„începerea, schimbarea si încetarea activitatii sale ca persoana impozabila.** Conditiiile în care persoanele impozabile se înregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”

Potrivit alin. (1) si alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006:

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

(3) Persoanele impozabile, care depasesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. (...)”

Data depasirii plafonului este considerata sfârșitul lunii calendaristice în care a avut loc depasirea de plafon. Pâna la data înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata.

În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă**, conform procedurii prevăzute prin norme. "

Potrivit pct. 56 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca 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.[...]”

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

Totodată, 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 anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori 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:

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

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire

prevazut de art. 152 din Codul fiscal, însa are obligatia de a plati la buget taxa pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii efectuate în aceasta perioada.[...]

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

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

“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere.

Prin urmare se retine ca:

- pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, orice tranzactie cu cladiri si terenuri era taxabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila;

- dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca contestatorul nu se incadreaza in exceptie.

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

efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza activitati economice - fapte de comert, asa cum prevedea si Codul Comercial.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr...../22.10.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2011, persoana fizică X împreună cu soția Y a efectuat tranzacții cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate prezentate detaliat în anexa nr.1 la Raportul de inspecție fiscală, respectiv xx tranzacții ce au avut ca obiect terenuri arabile extravilane, fâneata extravilan, terenuri intravilane și construcții vechi.

Din cele xxx tranzacții ce au avut ca obiect terenuri arabile extravilane, fâneata extravilan și terenuri intravilane, construcții vechi, 11 tranzacții imobiliare având ca obiect terenuri construibile în sumă totală de xxxxxx lei reprezintă operațiuni taxabile, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale aplicabile în materie citate mai sus, 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 - 31.12.2011 de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea în calitate de vânzător a nu mai puțin de 46 de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, deținute în coproprietate cu soția sa, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada verificată de către contestatar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr...../22.10.2012, se reține că *persoana impozabilă X*, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri construibile, a depășit la data de 31.04.2005 plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 01.06.2005, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Se retine ca operatiunile realizate de petentul X, reprezinta operatiuni cu caracter economic, pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA, dupa depasirea plafonului de scutire de 200.000 lei, pentru veniturile realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2005.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.05.2005), respectiv data la care a devenit platitor (01.06.2005) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata:

Din analiza raportului de inspectie fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata rezultă că, deoarece valoarea de vânzare a imobilelor care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare nu a continut TVA, baza de impozitare pentru contribuabilul verificat privind taxa pe valoarea adaugata a fost constituita din tot ce reprezintă contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obinuta de furnizor din partea cumparatorului, la care s-a aplicat cota standard de 19% , conform prevederilor art 137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art. 140, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu Decizia nr.2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004. cu modificarile si completarile ulterioare.

Ca urmare operatiunilor impozabile efectuate, în perioada 03.06.2005-31.12.2006, având ca obiect transferul dreptului de proprietate, prin vânzarea unor terenuri extravilane, având categoriile de folosinta "*fanete extravilan*" si "*arabil extravilan*", precum si a operatiunilor impozabile efectuate, în perioada 01.01.2007 - 28.08.2009, constând în vânzarea unor terenuri construibile, având categoriile de folosinta "*curti constructii*", „ *gradina intravilan*" si "*arabil intravilan extins*", a rezultat o bază de impozitare in suma de xxxx lei, iar prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile în suma de xxxxx lei s-a stabilit taxa pe valoarea adăugata in suma de xxxxx lei.

Urmare analizării dispozițiilor legale invocate atât de petent în motivarea contestației, cât și de organele de inspectie fiscală la emiterea deciziei de impunere contestate, D.G.RF.P Timișoara constată următoarele:

În considerarea susținerilor petentului din contestația formulată, rezultă că, în problema caracterului impozabil din punct de vedere al tranzacțiilor cu imobile efectuate de persoane fizice a fost sesizată și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin), care a statuat că: „ *Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind*

sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată”

Totodată, ulterior pronunțării de către Curtea Europeană de Justiție a hotărârii în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin), Curtea de Apel Cluj a adresat Curții Europene de Justiție întrebări preliminare care au făcut obiectul Cauzei CJUE C-183/14, Salomie și Oltean.

Raportat la această sesizare D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent conform art. 209 privind Codul de procedură fiscală, constată că întrebările formulate de Curtea de Apel Cluj lămuresc, într-o proporție, semnificativă, problemele juridice care se pun în litigiile referitoare la obligațiile fiscale în materie de TVA ale persoanelor fizice care au realizat tranzacții imobiliare anterior datei de 1 ianuarie 2010 (data intrării în vigoare a modificărilor legislative semnificative în acest domeniu, în sensul clarificării obligațiilor persoanelor fizice), respectiv:

- Compatibilitatea unei practici administrative a organelor fiscale, care au calificat retroactiv activități economice desfășurate de persoane fizice (tranzacții imobiliare) drept “activități economice” ce dau naștere unei “ persoane impozabile” în sensul art. 9 par.1 din Directiva 2006/112/CE, în condițiile în care inițial aceleași organe fiscale au considerat tranzacțiile imobiliare în cauză drept vânzări ce reprezintă acte de administrare ale patrimoniului privat

- Compatibilitatea stabilirii de obligații fiscale accesorii în sarcina contribuabililor, alături de TVA, în cazul în care o asemenea recalificare a tranzacțiilor ar fi compatibilă cu dreptul european.

În considerarea art. 213 alin. (1) din aceeași normă legală, ținând seama că în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean) Curtea Europeană de Justiție evaluează dispozițiile Directivei 2006/112/CE prin raportare la o reglementare internă aplicabilă prezentei cauze, este demonstrată necesitatea aflării rezultatului evaluării pe care Curtea Europeană de Justiție o efectuează cu privire la această reglementare națională.

Pe cale de consecință în conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 70 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, termenul de soluționare al contestației formulate de petentul X s-a prelungit conform art. 70 alin. (2) din aceeași normă legală, până la soluționarea de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene a sesizării formulate de Curtea de Apel Cluj în cauza C183/14, Salomie și Oltean.

La data de 09.07.2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat prin Hotărârea din 09 iulie 2015 la solicitarea transmisă de către Curtea de Apel Cluj în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean) al acestei instanțe, cu privire la compatibilitatea unei practici administrative a organelor fiscale, care au calificat

retroactiv activității economice desfășurate de persoane fizice (tranzacții imobiliare) drept “activități economice” ce dau naștere unei “persoane impozabile” în sensul art. 9 par.1 din Directiva 2006/112/CE, în condițiile în care inițial aceleași organe fiscale au considerat tranzacțiile imobiliare în cauză drept vânzări ce reprezintă acte de administrare ale patrimoniului privat, precum și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate.

În ceea ce privește instanța europeană (CJUE), aceasta a analizat întrebările adresate și s-a pronunțat cu privire la interpretarea prevederilor legale ale Directivei Consiliului nr. 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată; Curtea de Justiție a Uniunii Europene având competența de a răspunde la întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii Europene cu consecința emiterii unei hotărâri preliminare care produce efecte erga omnes, conform art. 148 din Constituția României.

Interpretarea dată de CJUE problemei de drept este obligatorie pentru instanța națională care a sesizat Curtea cu întrebările preliminare, iar instanțele naționale vor trebui să respecte interpretarea oferită de CJUE în procesul de deliberare asupra fondului cauzei cu care a fost investită.

Solicitarea transmisă CJUE de către Curtea de Apel Cluj în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean) Dosar nr./2011 al acestei instanțe, vizează persoanele obligate prin decizii de impunere emise de ANAF să plătească TVA, pentru operațiuni privind tranzacțiile de bunuri imobile din patrimoniul personal pentru care organele autorității fiscale au stabilit că datorează taxa pe valoarea adăugată, situație în care se află și petentul X.

Potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

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

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

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

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

Având în vedere cele ce preced rezultă că ulterior impunerii efectuate de către organele de inspecție fiscală, CJUE s-a pronunțat cu privire la problema caracterului impozabil al tranzacțiilor cu imobile efectuate de persoane fizice a fost sesizată și Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin), aceasta statuând că: „ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată”; întrebările preliminare adresate de Înalta Curte de Casație și Justiție, CJUE în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin) au făcut obiectul Dosarului nr.6957/2/2010 aflat pe rolul Inaltei Curți de Casație și Justiție, invocat de petent în contestația formulată în cuprinsul filelor 2 și 32 al acestea.

Mai rezultă că și norma legală emisă de Comisia Fiscală Centrală, inițial, în interpretarea dispozițiilor art. 137 alin.1 lit.a și art. 140 din Codul Fiscal, respectiv Decizia nr.2/2011 a fost modificată prin Decizia nr.6/2014, conform O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I.

Din contractele existente la dosarul cauzei nu rezultă nicio mențiune cu privire la TVA, iar organele de inspecție fiscală au calculat taxa prin aplicarea

cotei de 19 % asupra prețului înscris în contracte (ca și cum prețul nu include TVA).

Având în vedere că interpretarea dată acestei probleme de drept de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cât și de legiuitorul național prin Decizia nr.6/2014, a infirmat modul de determinare al TVA de către organele de inspecție fiscală, iar modalitatea de calcul prezentată în cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației transmis de către Activitatea de Inspectie fiscală, cu adresa nr./12.06.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./15.06.2015, a ignorat, în continuare, dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului, așa cum este interpretată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, organele de inspecție fiscală metinându-și constatările din raportul de inspectie fiscală care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat organelor de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P Timiș, cu adresa nr...../19.08.2015, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu modalitatea de calcul a TVA ținând seama de normele incidente cauzei, urmând a verifica dacă toate condițiile pentru a considera că prețul contractelor trebuie considerat că include TVA sunt îndeplinite, respectiv:

- prețul imobilelor a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată;

- furnizorul imobilelor este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei;

- furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală deoarece cumpărătorul nu s-a obligat în acest sens.

Ulterior formulării de către A.I.F Timiș a răspunsului său, conținut în adresa din 08.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./10.09.2015 și având în vedere interpretarea dată problemei de drept de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, cât și de legiuitorul național prin Decizia nr.6/2014, în ceea ce privește modalitatea de determinare al TVA de către organele de inspecție fiscală, prin adresa nr./14.09.2015, D.G.R.F.P Timișoara a solicitat persoanei fizice X ca, în situația în care se consideră că nu există posibilitatea recuperării TVA de la dobânditorii terenurilor și imobilelor tranzacționate în perioada 01.01.2005 – 31.12.2011, să prezinte o declarație pe proprie răspundere dată în acest sens, în considerarea dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011.

Urmare solicitării conținută în adresa nr./14.09.2015, persoana fizică X a transmis organului de soluționare a contestației, cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./29.09.2015, precizări la contestația formulată conținând și declarația pe proprie răspundere a petentului, prin care acesta precizează că nu are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adăugată de la dobânditori.

În speță, constatându-se că sunt îndeplinite condițiile pentru a considera că prețul contractelor include TVA, conform dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014,

pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, s-a procedat la analizarea modului în care Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P Timiș a procedat la recalcularea bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în OMFP nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, conținută de Anexa nr.2 transmisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Timiș cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P sub nr./10.09.2015 cuprinzând stabilirea TVA de plată și calculul accesoriilor aferente în sarcina persoanei fizice X, pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2011, în cazul îndeplinirii condițiilor de determinare a TVA prin aplicarea procedurii sutei marite.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în ceea ce privește TVA legal datorată de petent și accesoriile aferente, se retin următoarele aspecte:

TVA de plata si accesoriile stabilite prin decizia de impunere contestata

- TVA de plată: xxxxxx lei x 19% = **xxxxx lei;**
- Majorări de întârziere: **xxxxx lei;**
- Penalități de întârziere: **xxxxxxx lei**

TVA de plata si accesoriile determinate potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014

- TVA de plata: xxxxxxxx lei x 19/119 = **xxxxxxx lei;**
- Majorări de întârziere: **xxxxxxx lei;**
- Penalități de întârziere : **xxxx lei**

TVA si accesorii nedatorate de petent urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA

TVA nedatorată de petent: xxxxxx lei – xxxxxxxx lei = **xxxxx lei.**

Majorări de întârziere nedatorate de petent : xxxxxx lei – xxxx lei = **xxxx lei**

Penalități de întârziere nedatorate de petent : xxx lei – xxx lei = **xx lei**

Pe cale de consecință, în condițiile în care conform prevederilor art. 32 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 32

Competența generală

(1) Organele fiscale au competență generală privind administrarea creanțelor fiscale, exercitarea controlului și emiterea normelor de aplicare a prevederilor legale în materie fiscală.” și văzând Anexa nr.2 cuprinzând stabilirea TVA de plată și calculul accesoriilor aferente în sarcina persoanei fizice X, pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2011, determinată de organele de inspecție fiscală, în cazul îndeplinirii condițiilor de determinare a TVA prin aplicarea procedurii sutei marite, transmisă de către organele de inspecție fiscală în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, decizia contestată de petent urmează a fi:

- anulată în parte pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând **xxxxx lei** diferență de TVA nedatorată cu dobânzi/majorări aferente în sumă de **xxx lei** și penalități aferente în sumă de **xxxxx lei** stabilite prin Decizia de impunere nr./29.10.2012 emisă de D.G.F.P a Jud. Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare cu consecința anulării acesteia pentru suma totală de **xxxx lei**

- menținută, pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând diferența de **xxxx lei** TVA recalculat prin aplicarea sutei mărite cu majorări/dobânzi aferente în sumă de **xxxx lei** și penalități aferente în sumă de **xxxx lei** stabilită prin Decizia de impunere nr./29.10.2012 emisă de D.G.F.P a Jud. Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate OPANAF nr.2906/2014.

Referitor la caracterul comercial al operațiunilor de vânzare-cumpărare a terenurilor:

Din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabil (vânzarea de terenuri intravilane și extravilane), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic tranzacții imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor petentului, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că persoana fizică X a făcut o veritabilă profesiune din vânzarea de terenuri, în perioada 2005 - 2011 realizând nu mai puțin de xx tranzacții de vânzare.

Mai mult, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial și/sau Codului Civil, în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reincadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform cărora "*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, dincolo de considerentele de drept, din dimensiunea parcelor din prețul acestora rezultă că petentul știa în fapt ca vinde parcele de teren construibile (e de notorietate că atât dimensiunea cât și prețul sunt specifice terenurilor construibile din vecinătatea Timișoarei).

Argumentele referitoare la contractul nr...../02.2007 „, că s-a cumpărat și vândut în aceeași zi cu contractul de vânzare – cumpărare nr...../02.2007 ”, dar că inspecția fiscală nu a ținut seama de antecontractul de cumpărare nr.xx/01.2007, au fost reținute în soluționarea contestației, demonstrând chiar intenția petentului de revânzare a acestui teren, în condițiile în care aceste contracte (ambele din 23.02.2007) cât și antecontractul din 05.01.2007 au fost semnate de petent ulterior emiterii de către Consiliul Județean a Hotărârii nr. xx/05.2006, din care chiar petentul a înțeles că „, pe acel teren nu mai putem construi ferma zootehnică pentru care s-a schimbat Planul Urbanistic general al localității Giarmata”.

Astfel, conform principiului general de drept *”tempus regit actum”*, Hotărârea nr.35 emisă de Consiliul Județean Timiș la 30.05.2006, opozabilă erga omnes, produce efecte și în anul efectuării tranzacțiilor de către petent, 2007, invocarea de către acesta a necunoașterii, în anul 2007 a acestei hotărâri emisă în anul 2006, neavând relevanță în cauza dedusă judecătii în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in proria turpitudine*.

Motivația petentului că ulterior tranzacțiilor cu acest teren, respectiv din 06.11.2007, cumpărătorii au schimbat destinația în „centru logistic” nu are relevanță în cauza de dedusă judecătii, având în vedere că din momentul emiterii Hotărârii nr.xx din 30.05.2006 de către Consiliul Județean Timiș era de domeniul evidenței că pe respectivele terenuri nu va putea fi edificată ulterior acestei date (de exemplu începând din 23.02.2007 momentul tranzacției) vreo fermă zootehnică.

Caracterul de continuitate al veniturilor obținute din exploatarea imobilelor rezultă din numărul semnificativ al imobilelor vândute.

Totodată, potrivit legislației în domeniul T.V.A., respectiv în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de T.V.A. potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv pentru operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia este nelegală încadrarea în a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, ținând cont de toate dispozițiile legale enunțate

în cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a reglementat categoriile de persoane impozabile și activitatea economică din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu este considerată activitate economică, condiții pe care contestatarul nu face dovada că le-a respectat.

De altfel, se reține că normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **nu** adaugă la lege, ci vin să explicitizeze textul legii, contrar susținerilor contestatarului.

Referitor la caracterul de continuitate al veniturilor obținute de petent din vânzarea terenurilor

Trebuie subliniat că acest caracter este dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestora, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică cumpără și vinde succesiv bunuri imobiliare și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare din patrimoniul personal.

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr./22.10.2012, în perioada 01.01.2005 - 31.12.2012, domnul X a realizat xx tranzacții ce au avut ca obiect terenuri arabile extravilane, fâneata extravilan, terenuri intravilane și construcții vechi.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „**activitatea economică se considera ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice**” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2005 - 2012 de către contestatar, respectiv tranzacționarea (cumpărarea/vânzarea) unui număr de xx arabile extravilane, fâneata extravilan, terenuri intravilane și construcții vechi, rezulta că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut **calitate de persoană impozabilă**, cu toate drepturile și obligațiile

care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligație declararea începerii activității ca persoană impozabilă.

Referitor la opinia petentului că până în anul 2010 nu a existat dispoziție legală fiscală care să dispună în mod expres ca persoana să fie platitoare de TVA pentru realizarea de venituri din activitatea de vânzare terenuri, învederăm că aceasta nu poate fi reținută în solutionarea favorabilă a cauzei, pe motiv că, este infirmată de interpretarea dată acestei probleme de drept de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin), cât și de legiuitorul național prin dispozițiile exprese ale O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014.

Astfel, persoanele fizice **realizează activitate economică**, în sensul TVA, în cazul construirii de bunuri imobile, în vederea vânzării (încă de la momentul angajării costurilor și/sau efectuării investițiilor pregătitoare), precum și în cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții în scopul vânzării. Livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate numai dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic (pct. 3 alin. 5 din normele metodologice dat în aplicarea normelor art. 127 din Codul fiscal). Or, în speță, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, în perioada 2005 - 2012, contribuabilul a încheiat un număr de **xx contracte de vânzare-cumpărare de terenuri**.

Prin urmare, autoritatea fiscală ca reprezentant al statului, este îndreptățită să solicite petentului xxxxx plata TVA aferentă veniturilor cu caracter de continuitate obținute din vânzarea terenuri (construibile), în interiorul termenului legal de prescripție, inclusiv pentru perioadele anterioare anului 2010.

Referitor la invocarea dispozițiilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în legătură cu impozitul pe venit:

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, **există reglementări legale specifice, distincte și care nu interferează**. Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în timp ce taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului VI din același act normativ.

În mod eronat contestatarul invocă în susținerea contestației prevederi legale referitoare la impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, confundând tratamentul fiscal aplicabil în cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil în cazul taxei pe valoarea adăugată aferentă livrării de terenuri.

De altfel, prevederile art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se referă la **impozitul pe venitul** din transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de

orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții și **nu exclud obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal.**

Referitor la susținerile petentului în legătură cu faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit si au calculat TVA-ul de plata la o baza eronata, deoarece nu se poate ignora relatia sot-sotie, si faptul ca bunurile sunt detinute in coproprietate, pe care legiuitorul o prezuma a fi in cote părți egale, invederăm următoarele:

Conform dispozițiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

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

(...)

- numele, initiala tatalui si prenumele;

- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;

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

- cota de distribuire.

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

Persoana impozabilă în sensul art. 127 alin. 1 Cod fiscal este familia (membrii acesteia care dețin în devălmășie sau coproprietate imobilele vândute, în speță, petentul și soția sa) deoarece aceasta a realizat de o manieră independentă activitățile prevăzute la art. 127 alin. 2 Cod fiscal.

Familia, reprezentând o formă de asociere fără personalitate juridică, este totuși subiect al raportului juridic fiscal în temeiul art. 17 al. 1 Cod procedură fiscală („Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport), iar obligația înregistrării în scop de TVA revine oricărui din cei doi soți.

Neîndeplinirea acestei obligații atrage răspunderea solidară a soților în temeiul art. 20 alin. 2 Cod procedură fiscală „în cazul în care, din orice motiv, obligațiile fiscale ale asocierilor fără personalitate juridică nu sunt achitate potrivit alin. (1), asociații răspund solidar pentru îndeplinirea acestora"). Începând cu data de 01.01.2010, obligația este expres arătată și de dispozițiile Normelor metodologice de aplicare a art. 127 Codului fiscal (pct. 3 alin. 6).

Așadar, obligația fiind a familiei (în sensul discutat mai sus, de asociere fără personalitate juridică), iar răspunderea fiind solidară, nu este cazul ca

plafonul de scutire de TVA prev. de art. 152 al. 1 Cod fiscal să fie redus la jumătate sau ca petentul să răspundă numai pentru 50 % din obligația fiscală.

De altfel, în afara faptului că petentul nu este de acord cu emiterea deciziei de impunere pe numele domniei sale, argumentație care a fost răsturnată prin cele arătate mai sus, nu a prezentat nicio altă modalitate de impunere, pe care să o considere legală și conform căreia să i se stabilească taxa pe valoarea adăugată datorată; simplul fapt că nu este de acord cu impunerea, nu poate conduce la admiterea contestației, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 65 din Codul de procedură fiscală republica ” (1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*” susținerile sale din contestația formulată neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a acesteia, în lipsa prezentării de către aceasta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada pretențiilor sale.

Referitor la susținerile petentului din contestația formulată, în ceea ce privește rolul activ al ANAF, s-au reținut următoarele:

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, nimeni nu poate invoca în apărarea sa necunoașterea legii, în cazul de față obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a petentului în situația în care a obținut venituri din activități economice de livrări de bunuri cu caracter de continuitate este stipulată în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Primul efect al intrării în vigoare a unui act normativ constă în faptul că dispozițiile sale devin general obligatorii pentru destinatarii săi, iar al doilea efect al intrării în vigoare, subsecvent și distinct de obligativitate, este opozabilitatea normelor în cauză, constând în faptul că acestea au capacitatea, sunt susceptibile de a produce destinatarii efectul juridic prevăzut în conținutul lor. Corelativ, destinatarii legii nu pot invoca necunoașterea legii pentru a se sustrage rigorilor sale în cazul în care nu respectă comandamentul cuprins în dispozițiile sale. Opozabilitatea are deci și ea caracter general, netrebuind confundată cu aplicarea efectivă a legii, cu producerea propriu-zisă, concretă a efectelor juridice, în virtutea principiului de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, înlăturându-se susținerea petentului referitoare la omisiunea înștiințării acestuia de către autorități cu privire la obligația colectării de TVA, deoarece, dincolo de orice considerente legate de rolul activ al autorităților fiscale, desfășurarea unei activități economice de asemenea ampleare înlătură *de plano* necunoașterea legii.

În legătură cu posibilitatea exercitării de către petent a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de acesta, în perioada verificată, învederăm următoarele:

La data de 09.07.2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat prin Hotărârea din 09 iulie 2015 la solicitarea transmisă de către Curtea de Apel

Cluj în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean) al acestei instanțe, și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate, statuând că: „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate. ”

În considerarea punctului de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, existent la dosarul cauzei, cu privire la aplicarea Deciziei CJUE în cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, hotărâre **opozabilă erga omnes și care produce efecte retroactiv**, inclusiv în situația în care legislația națională conține prevederi contrare, caz în care prevalează hotărârile CJUE, D.G.R.F.P Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, a solicitat AIF Timiș, cu adresa nr.12188/19.10.2015, în conformitate cu pct. 9.10. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, efectuarea unei cercetări la fața locului la petentul X în scopul verificării îndeplinirii de către acesta a celor conținute de Hotărârea CJUE pronunțată în Cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, respectiv a determinării diferenței dintre taxa pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze acesta și taxa pe care avea dreptul să o deducă.

Cu adresa nr...../03.12.2015, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../07.12.2015, A.I.F Timiș a transmis răspunsul său, arătând următoarele:

În ceea ce privește TVA deductibilă constatată în urma desfășurării inspecției fiscale efectuate la persoana fizică X, analizându-se atât documentele prezentate de petent, precum și documentele solicitate de organele de inspecție fiscală de la O.C.P.I. Timiș și de la birouri notariale, la pag.4 a Raportului de inspecție fiscală nr. /22.10.2012, s-a consemnat că:

" - prin adresa nr...../30.01.2012 s-au solicitat Oficiului de Cadastru și Publicitate Imobiliară Timiș, în conformitate cu prevederile art.59-61 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, copii de pe documentele (contracte) în baza cărora numiții X și Y au dobândit prin cumpărare imobilele înscrise în C.F. nr..... C.F. nr.7863 C.F. nr.....ta, C.F. nr..... și C.F. nr....., care au făcut ulterior obiectul contractului de vânzare-cumpărare nr. /02.2007, respectiv au fost înstrăinate prin vânzare de către X și Y. Anexat la adresa nr..... /03.2012, O.C.P.I. Timiș ne transmite (în copie) contractul de vânzare-cumpărare

nr...../23.02.2007, si încheierea nr...../05.03.2007. Analizandu-se datele inscrise in contractul de vanzare-cumparare nr...../23.02.2007, se constata ca in acesta se stipulează ca " ...Prețul total stabilit de comun acord este de xxxxxxx lei, din care xxxxx lei reprezintă TVA pe care l-am primit integral de la cumpărători...." . Astfel organele de inspecție fiscala constata ca numiții X si Y aveau posibilitatea sa deducă TVA aferenta achiziției terenului constructibil in suprafata de xxxx mp, având categoria de folosința "curți construcții", pe care ulterior l-au înstrăinat prin vânzare - in fapt, in aceeași zi, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. ./23.02.2007. "

Astfel, se precizează că persoana fizica X nu a prezentat documentul justificativ respectiv factura întocmită conform legii in vederea acordării dreptului de deducere al TVA in suma de xxxx lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscala arată că , petentul X nu are posibilitatea exercitării dreptului de deducere pentru TVA înscrisă in contractul de vanzare-cumparare nr...../23.02.2007, având în vedere ca TVA deductibilă se acordă numai în cazul îndeplinirii de către contribuabil a condițiilor stipulate la art 146 din Codul fiscal, respectiv la lit.a) care precizează că pentru a-și exercita dreptul de deducere persoana impozabila trebuie sa dețină o factura emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

De asemenea organele de inspecție fiscala arată că, nu dețin alte documente justificative de achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile de către contribuabilul X, astfel ca TVA deductibila constatata de organele de inspecție fiscala este de 0 lei, asa cum s-a stabilit și prin raportului de inspecție fiscala nr...../22.10.2012.

În drept, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;(...)"

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, in conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **să dețină o factură** care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Totodată, în conformitate cu pct. 45 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României, se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal.

Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin.(1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145—art. 147¹ din Codul fiscal.

Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal..(…)”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume:

1. achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și
2. au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că petentul X pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cumpărării imobilelor în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. 739/23.02.2007, care au fost achiziționate

de la persoana impozabila din punct de vedere al TVA, respectiv S.C. "..... S.R.L., nu a prezentat, nici organelor de inspecției fiscale și nici ulterior în etapa de soluționare a contestației, factura fiscală care să conțină elementele cerute de lege pentru a fi apreciată ca document justificativ, în vederea îndeplinirii de către petent a condițiilor stipulate la lit.a) al art 146 din Codul fiscal.

Învedereăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA.

Din lecturarea jurisprudenței Curții Europene de Justiție a rezultat că aceasta este în conformitate cu prevederile art. 178 din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care stipulează:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

*(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta **are obligația de a deține o FACTURĂ** emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;”*

Pe cale de consecință cele două condiții cumulative obligatorii pentru recunoașterea exercitării dreptului de deducere a TVA și anume: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA, prevăzute în Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (art. 146) se regăsesc și conținutul art. 178 din Directiva 2006/112, soluțiile emise de CJUE în cauzele soluționate fiind conforme cu dispozițiile art. 178 din Directiva 2006/112.

Astfel, spre exemplificare, arătăm că:

- la paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

- la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele prezente, rezultă că, în condițiile în care petentul X nu a justificat pretenția sa de exercitare a dreptului de deducere al TVA cu facturi fiscale care să conțină elementele cerute de lege pentru a fi apreciate ca document justificativ - condiție obligatorie în exercitarea dreptului de deducere a TVA, în conformitate cu dispozițiile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, solicitarea sa din cuprinsul contestației

formulate în ceea ce privește acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor efectuate, în perioada verificată, nu se justifică, în condițiile legii.

Referitor la capatul de cerere privind contestația formulată de X, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./10.2012 emis de D.G.F.P a Jud. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscala, arătăm următoarele:

Prin Sentința civilă nr. xxxx pronunțată în ședința publică din data de septembrie 2014 în dosar nr./2014 de Tribunalul Timiș, rămasă definitivă prin Decizia nr./28.04.2015 emisă de Curtea de Apel Timișoara – Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, s-a dispus obligarea pârâtei Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul soluționare contestații la soluționarea pe fond a contestației formulate de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./10.2012.

În concluzie, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații, este investită conform hotărârilor judecătorești enumerate în paragraful precedent, a se pronunța asupra Raportului de inspecție fiscală nr./22.10.2012 emis de D.G.F.P Timis - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Pe cale de consecință având în vedere că raportul de inspecție fiscala este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, în condițiile în care Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr./29.10.2012 emisă de D.G.F.P a Jud. Timiș - Activitatea de Inspectie Fiscala va fi anulată în parte pentru suma totală de xxxx lei reprezentând xxx lei diferență de TVA nedatorată cu dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxx lei și penalități aferente în sumă de xxxxx lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem* și Raportul de inspecție fiscală nr..../22.10.2012 va fi anulat în parte, pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând xxxxx lei diferență de TVA nedatorată cu dobânzi/majorări aferente în sumă de xxxx lei și penalități aferente în sumă de xxxx lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.126, art.127, art.128, art.137, art.140, art.141, art.152 și art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.56 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, Hotărârea din 07 11.2013 a C.J.U.E în cauzele C-249/12 și C-250/12 (Tulică și Plavoșin), Hotărârea din 09 iulie 2015 a C.J.U.E în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean), Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 6/2014 privind determinarea taxei pe valoarea adăugată prin diferite procedee pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile coroborat cu art.216 alin.(1) din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. 12188/ , se:

DECIDE

- admiterea în parte a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. /29.10.2012 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. /22.10.2012 emise de D.G.F.P a Jud. Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- xxxx lei diferență de TVA nedatorată;
- xxxx lei dobânzi/majorări aferente TVA;
- xxx lei penalități aferente TVA, cu consecința anulării acestora pentru suma de xxxx lei.

- respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. /29.10.2012 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. /22.10.2012 emise de D.G.F.P a Jud. Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând:

- xxxx lei TVA recalculat prin aplicarea sutei mărite;
- xxxxx lei dobânzi/ majorări aferente TVA;
- xxx lei penalități aferente TVA.

- prezenta decizie se comunica la:

·

· A.J.F.P. Timiș

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.