

**DECIZIA NR. 286/2015**  
**privind solutionarea contestatiei formulate de catre**  
**X**  
**inregistrata la D.G.R.F.P. .... sub nr...../14.02.2014**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice..... prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de D.G.R.F.P. .... A.J.F.P.....Inspectie fiscala persoane fizice, prin adresa nr..... din 11.02.2014, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... sub nr. .... /14.02.2014, cu privire la contestatia formulata de catre **X** cu domiciliul fiscal in ....., str. ...., nr....., jud.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P..... Inspectia Fiscala, in Decizia de impunere nr...../24.12.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere.

D-nul **X**, contesta prin reprezentant ales avocat **X** conform imputernicirii avocatiala din 19.12.2013 existenta in original la dosar, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013, emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr...../24.12.2013, si anume:

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art.207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013, comunicata sub semnatura av. **X**, in data de 09.01.2014, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar si de data inregistrarii contestatiei la AJFP-IF ..... in data de 03.02.2014, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 207 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. .... -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa solutioneze contestatia formulata de **X** impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .... /24.12.2013.

I. **X**, contesta in totalitate Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati

independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013, si anume:

- ..... lei reprezentind TVA
- ..... lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

Contestatoarea solicita anularea totala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../14.11.2013, din urmatoarele considerente:

#### 1.Sub aspect procedural :

a). inspectia fiscala a fost facuta cu incalcarea prevederilor art.101 si 102 c.pr.fiscala potrivit carora, inaintea inceperii inspectiei fiscale organul fiscal este obligat sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea ce urmeaza a se desfasura, sens in care este obligat a comunica acestuia „Aviz de inspectie fiscala”, ce cuprinde in mod obligatoriu : data inceperii controlului, perioada supusa controlului dar si impozitele si taxele controlate .

Ori, in cazul de fata controlul fiscal a fost efectuat fara o prealabila instiintare cu privire la efectuarea acestuia astfel ca se impune anularea actelor intocmite .

b). Decizia de impunere a fost emisa cu incalcarea prevederilor art. 109 c.pr.fiscala raportat la pct. 106.1 -106.3 din Normele de aplicare deoarece inspectia fiscala si implicit Raportul de inspectie fiscala au vizat urmatoarele persoane fizice :**X** si **X** - fapt consemnat in cuprinsul raportului (Cap. I -date despre inspectia fiscala , Cap.II - Datele de identificare ale contribuabilului) - raportul de inspectie fiscala a fost avizat si aprobat in aceasta forma de seful serviciului si Seful Administratiei fiscale, astfel ca decizia de impunere ar fi trebuit emisa pe numele celor 2 persoane fizice controlate adica **X** si **X** .

Contrar acestor prevederi legale, in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit urmare controlului celor 2 persoane fizice—Decizia de impunere a fost emisa doar pe numele unuia dintre contribuabili respectiv pe numele contestatorului **X**, nu si pe cel al sotiei **X**.

c). Inspectia fiscala a fost facuta cu nesocotirea prevederilor art.91 si 93 c.pr.fiscala, text legal ce prevede ca , dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data nasterii obligatiei de plata. -

Ori, in cazul de fata organul fiscal mentioneaza in cuprinsul raportului intocmit faptul ca perioada supusa controlului este cuprinsa intre data de 01.01.2008 - 30.06.2013 adica aceasta se circumscrie termenului de prescriptie de 5 ani numai ca, porneste de la premiza ca „ la data de 1.01.2008 „ am devenit platitor de TVA datorita tranzactiilor imobiliare facute in anii 2006 si 2007.

Luarea in considerare a tranzactiilor imobiliare efectuate in anii 2006 si 2007 pentru stabilirea datei de 01.01.2008 ca fiind data depasirii plafonului de scutire de la plata TVA in valoare de ..... lei, echivaleaza cu verificarea unei perioade ce excede perioada de prescriptie de 5 ani prevazuta de art.91 c.pr.fiscala, solutia corecta in acest caz fiind cea prevazuta de art. 93 c.pr.fiscala adica incetarea procedurii de emitere a titlului de creanta fiscala.

#### 2.Pe fondul cauzei:

- obligatia de plata constind in TVA si accesorii a fost stabilita pe baza unei stari de fapt fiscale gresit stabilite de organul fiscal ce a determinat aplicarea gresita a prevederilor art. 126,127 si 153 c.fiscal.

a). In acest sens contestatarul sustine faptul ca pina in anul 2007 nu a realizat nici o tranzactie imobiliara, iar in anul 2007 impreuna cu sotia **X** a instrainat 2 terenuri pe care le-a dobindit cu mult timp inaintea vinzarii, iar pretul obtinut din vinzarea acestora nu depaseste

plafonul de scutire de la plata TVA de..... Euro pentru fiecare, astfel ca in opinia sa nu am dobandit calitatea de persoana impozabila la data de 01.01.2008.

b). Obligatia bugetara constind in TVA a fost stabilita de organul de inspectie fiscala cu incalcarea principiul de baza al TVA potrivit caruia aceasta taxa se suporta de consumatorul final, astfel ca acest principiu obliga la considerarea pretului incasat de vinzator ca fiind pret final ce include TVA.

Pe de alta parte, contestatarul sustine ca calculul TVA datorate a fost facut cu incalcarea prevederilor art.137 alin.1, lit. a) c.fiscal, potrivit caruia baza de impunere a taxei o constituie contrapartida obtinuta in urma livrarii ori , in opinia sa a detinut cota de 1/4 din cele 12 apartamente, iar in urma vnzarii a incasat cota de 1/4 din pret adica ..... lei, si prin urmare, baza de impunere o poate constitui aceasta suma, si nu suma de ..... lei cum a fost stabilita prin decizia de impunere.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013 emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr...../24.12.2013 s-au stabilit in sarcina persoanelor impozabile in ceea ce priveste TVA X suma totala de ..... lei care se compune din:

- ..... lei reprezentind TVA
- ..... lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente TVA
- ..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

Din Raportul de inspectie fiscala nr...../24.12.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013, cu privire la TVA in valoare de ..... lei stabilita suplimentar de plata, rezulta urmatoarele:

Inspectia fiscală partiala s-a efectuat în baza Avizului de inspectie înregistrat la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice ..... Administratia Judeteana a Finantelor Publice ..... Inspectia Fiscala, sub nr...../05.12.2013 si a propunerii de efectuare a inspectiei fiscale nr...../...../05.12.2013 (anexa nr.2), si a inceput la data de 17.12.2013 cu acordul scris al contribuabilului.

Persoana impozabila X a mai fost verificat pe linie de taxa pe valoarea adaugata, de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP ..... intocmindu-se Procesul verbal nr...../28.12.2013.

Perioada supusă inspectiei fiscale: 01.01.2008 -30.06.2013.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale a activitatii desfasurata in domeniul tranzactiilor cu bunuri imobile de catre persoana impozabila in baza dreptului conferit de prevederile art.94 "Obiectul si functiile inspectiei fiscale" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a avut in vedere urmatoarele documente si informatii:

- Lista nominala a beneficiarului de venit X, CNP ....., editata la data de 18.12.2013 (anexa nr.6.1 la RIF);
- Lista nominala a beneficiarului de venit X, CNP ....., editata la data de 18.12.2013 (anexa nr.6.2 la RIF);
- 15 contracte de vanzare-cumparare autentificate, in care persoanele fizice au calitatea de beneficiari de venit (anexa nr.7)autentificate **de X**;
- Autorizatie de construire nr...../25.01.2007 (anexa nr.8 la RIF);

- Proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor (anexa nr.9 la RIF);
- Incheierea nr...../03.04.2008 (anexa nr.10 a RIF la RIF);
- Incheierea nr...../27.02.2008 (anexa nr.11 la RIF);
- Incheierea nr...../06.08.2006 (anexa nr.12 la RIF);
- Acord unic nr...../24.01.2007 ( anexa nr.13 la RIF);
- Hotararea nr...../21.12.2006 (anexa nr.14 la RIF);
- Certificat pentru noarea constructiilor in CF nr...../17.01.2008 (anexa nr.15 la RIF);
- Certificat de urbanism nr...../27.02.2008 (anexa nr.16 la RIF);

## 1. Stabilirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In baza constatarilor controlului inopinat consemnat in Procesul verbal de control nr...../28.01.2012, a rezultat faptul ca contribuabilul a devenit platitor de tva incepand cu data de 01.01.2008, urmare a depasirii plafonului de scutire in luna noiembrie 2007.

Urmare a verificarii efectuate de organul de inspectie fiscala, s-a constatat ca persoana fizica **X** si **X**, a efectuat tranzactii imobiliare prin care transfera dreptul de proprietate a 12 apartamente dobandite cu titlu de construire, situate in municipiul....., str. ...., nr....., si un imobil casa dobandit prin cumparare , situat in municipiul ..... , str. ...., nr.....

In ceea ce priveste activitatea desfasurata in domeniul exploatarii bunurilor corporale imobile:

Contribuabilul a solicitat si obtinut de la Primaria ..... autorizatia de construire nr. .... /24.01.2007, pentru constructia unui imobil Dp + P + 2E + M, compus din 12 apartamente, situat in municipiul ..... , str. ...., nr.....

Constructia imobilului a fost finalizata la data de 10.01.2008, asa cum rezulta din procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria municipiului ..... , sub nr. .... /18.01.2008.

Constructia a fost dezmembrata in 12 apartamente si a fost notata in cartea funciara potrivit incheierii nr...../03.04.2008.

Pentru a reflecta continutul economic al tranzactiilor cu bunuri imobile efectuate de persoanele fizice, organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile art. 14 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Construirea unui imobil, din dezmembrarea caruia au rezultat 12 apartamente si valorificarea acestora, demonstreaza faptul ca aceste imobile nu au fost construite in vederea utilizarii in scopuri personale, iar pe de alta parte tranzactiile imobiliare nu au avut caracter ocazional, rezulta ca activitatea desfasurata are un caracter de continuitate.

Prin urmare asocierea sot/sotie, persoane fizice a desfasurat de o maniera independenta activitate in domeniul exploatarii bunurilor corporale imobile, care din punct de vedere fiscal reprezinta activitate economica desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, pentru care dobandeste calitatea de persoana impozabila din perspectiva taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

- art.127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal,
- art.125 1 alin.(1), punctul 18 din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal,
- punctul 3 alin.(1) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, aplicabila pentru perioada 01.01.2007-31.12.2009,
- punctul 3 alin.(1), (3) din H.G.nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, aplicabila pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011.

Operatiunile imobiliare efectuate de persoana impozabila verificata reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 126, alin.(1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal coroborat cu punctul 2 alin.(1) si (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003, respectiv cu prevederile art. 128 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal.

Referitor la intentia de a desfasura activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale:

Activitatea economica se considera inceputa din momentul in care persoana impozabila, intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate.

In acest caz, intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind inceputa in 2007, cand a obtinut de la Primaria ....., autorizatia de construire nr...../25.01.2007, pentru construirea imobilului Dp + P + 2E + M, compus din 12 apartamente, situat in municipiul ....., str. ...., nr.....

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul tranzactiilor imobiliare cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

Prin urmare, persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice inca din anul 2007 conform prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cat si a cifrei de afaceri pe care preconiza sa o realizeze in cursul anului 2007, in conformitate cu prevederile art.1561 alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Referitor la data depasirii plafonului de scutire pentru taxa pe valoare adaugata:

Prin Procesul verbal de control nr...../28.01.2012, organul de inspectie fiscala a stabilit ca persoana impozabila a realizat la data de 31.11.2007 o cifra de afaceri in suma de ..... lei/..... euro, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei (echivalentul in lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderarii), prevazut la art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003.

Asa cum rezulta din Procesul verbal de control nr...../28.01.2012, la data de 31.11.2007 cifra de afacerii este in suma de ..... lei, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, prin urmare persoana impozabila **X** si **X** avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10.12.2007 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni ..... la D.G.F.P. .... pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal referitoare la plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2008.

In ceea ce priveste baza impozabila:

Persoana impozabila a efectuat operatiuni taxabile impozabile respectiv a intrainat 12 apartamente, detinute in coproprietate (cota de 1/2), reprezentand livrari constructii noi pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit o baza impozabila in suma de ..... lei.



Vanzarea a 12 apartamente in locatia municipiul ....., str. ...., nr..... (in perioada 01.01.2008-31.12.2009), construite in baza autorizatiei nr. .... /25.01.2007, receptionate la data de 10.01.2008 in baza procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor inregistrat la Primaria ..... sub nr. .... /18.01.2008, aceasta fiind data primei ocupari conform pct.37, alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, ce reprezinta livrari de constructii noi potrivit art.141, alin.(2), lit.f), pct.3 din Legea nr.571/2003.

Pentru livrarea bunurilor imobile exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, respectiv a datei la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite persoanei impozabile plata taxei, este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar, in conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup>, alineatul (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru livrarile detaliate mai sus, reprezentand operatiuni taxabile, efectuate in perioada 01.01.2008-12.05.2008, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila taxabila in suma de ..... lei (anexa nr.17 la RIF).

#### In ceea ce priveste tva colectata:

Intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de pret de vanzare, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act aditional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, in conformitate cu prevederile art. 137, alin.(1), litera a) din Legea nr. 571/2003 (tinand cont si de Decizia Comisie Fiscale nr...../2011) organul de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma ..... lei, calculata prin aplicarea cotei standard, la baza impozabila taxabila in suma de ..... lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Situatia calculului taxei pe valoarea adaugata colectata pentru perioada 01.01.2008-31.05.2008 este prezentata in anexa nr.18 la Raportul de inspectie fiscala.

**III.** Luand in considerare constatările organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata : 01.01.2008 – 30.06.2013

#### **A. Sub aspect procedural:**

**In fapt, organele de inspectie fiscala cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... – Administratia Judeteana a Finantelor Publice .....-Inspectia Fiscala,** au efectuat o inspectie fiscală partiala la persoana impozabila **X si X.**

Inspectia fiscală partiala s-a efectuat în baza Avizului de inspectie înregistrat la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice .....- Administratia Judeteana a Finantelor Publice ..... Inspectia Fiscala, sub nr...../05.12.2013 si a propunerii de efectuare a inspectiei fiscale nr...../...../05.12.2013 (anexa nr.2), si a inceput la data de 17.12.2013 cu acordul scris al contribuabilului.

Urmare a inspectiei fiscale s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara

activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr...../24.12.2013, emisa in baza Raportul de inspectie fiscala nr.....14.02.2013

D-I **X**, in contestatia formulata sustine ca Decizia de impunere nr...../24.12.2013, este netemeinica si nelegala, din urmatoarele motive:

- controlul fiscal a fost efectuat fara o prealabila instiintare cu privire la efectuarea acestuia ;
- Decizia de impunere a fost emisa cu incalcarea prevederilor art. 109 c.pr.fiscala raportat la pct. 106.1 -106.3 din Normele de aplicare deoarece inspectia fiscala si implicit Raportul de inspectie fiscala au vizat urmatoarele persoane fizice : **X** si **X**, dar Decizia de impunere a fost emisa doar pe numele unuia dintre contribuabili respectiv pe numele contestatorului **X**.
- Inspectia fiscala a fost facuta cu nesocotirea prevederilor art.91 si 93 c.pr.fiscala, text legal ce prevede ca, dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani de la data nasterii obligatiei de plata.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*

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

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *ștampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) *mențiuni privind audierea contribuabilului.”*

La art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitor la nulitatea actului administrativ, se prevede:

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

Notiunea de act administrativ fiscal este definita de art. 41 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , care specifica :

*„În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

De asemenea , actul administrativ fiscal prin care se stabileste, modifica sau stinge obligatiile fiscale reprezinta titlul de creanta in conformitate cu prevederile art. 110 alin (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata si cu pct. 107.1 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizeaza:

**Art. 110 alin. (3)**

„Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii.”

**Norme metodologice**

„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

**a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;**

**c) decizia prin care se stabilește și se individualizează suma de plată, pentru creanțele fiscale accesorii, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, stabilite de organele competente;**

Insa, prin coroborarea articolelor mai sus mentionate se retine ca titlul de creanta este Decizia de impunere nr...../24.12.2013 ca act administrativ fiscal care stabileste obligatiile fiscale.

In drept, art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , mai sus prezentat , precizeaza elementele a caror lipsa atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

Decizia de impunere nr...../24.12.2013, ca titlu de creanta, contine toate elementele solicitate de lege pentru stabilirea validitatii actului administrativ fiscal, iar motivele invocate de contestatar, respectiv controlul fiscal a fost efectuat fara o prealabila instiintare, Decizia de impunere a fost emisa doar pe numele unuia dintre contribuabili , nu sunt elemente care sa atraga nulitatea Deciziei de impunere nr...../24.12.2013, dl **X** fiind desemnat ca reprezentant al asocierii reprezentata de familia **X** si sotia **X**.

Potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in valoare de ..... lei cu majorari/ dobanzi de intarziere de ..... lei si penalitati de ..... lei, stabilite de plata prin Decizia de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr...../24.12.2013, D.G.R.F.P. .... prin Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2008-2012, constand in vanzari de apartamente, petentul **X** impreuna cu sotia **X**, datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in valoare de ..... lei cu accesoriile aferente, in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate, au depasit plafonul de scutire si nu s-au inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire.**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP .....Inspectie fiscala persoane fizice au efectuat, la persoanele fizice **X** si sotia **X**, o inspectie fiscala partiala urmare careia au incheiat Decizia de impunere nr. ..../24.12.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../24.12.2013.

Controlul a avut ca obiect verificarea persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare, ca urmare a centralizarii declaratiilor informative privind impozitul pe veniturile din



transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (cod .....), depuse de notarii publici.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca d-l **X** avand CNP..... figureaza in listele nominale ale beneficiarilor de venit (editate la data de 18.12.2013) cu 19 tranzactii imobiliare efectuate intre anii 2006-2011 in urma carora au obtinut venituri totale in suma de ..... lei. iar sotia, d-na **X** avand CNP ..... figureaza cu o tranzactie efectuata in perioada 2011 in urma careia a obtinut venituri de ..... lei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retine ca persoana fizica **X** si sotia **X** au edificat, in baza Autorizatiei de constructie nr...../24.01.2007, eliberata de Primaria municipiului ..... cu obiectivul pentru constructia unui imobil Dp + P + 2E + M, compus din 12 apartamente, situat in municipiul ....., str....., nr....., iar din datele inscrise in documentele detinute de organul de inspectie fiscala (15 contracte de vanzare-cumparare autentificate, in care persoanele fizice au calitatea de beneficiari de venit, autentificate de **X**), in care persoanele fizice au calitatea de beneficiari de venit - situatia detaliata a contractelor este prezentata in anexa nr.7 la Raportul de inspectie fiscala), rezulta ca persoana impozabila a efectuat mai multe operatiuni imobiliare, respectiv a vandut a 12 apartamente in 2008, dobandite cu titlu de construire.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea economica a fost inceputa din momentul in care persoana fizica a intentionat sa efectueze o astfel de activitate, in acest caz, intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate este considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind inceputa in 2007, cand a obtinut de la Primaria ....., autorizatia de construire nr...../25.01.2007, pentru construirea imobilului Dp + P + 2E + M, compus din 12 apartamente, situat in municipiul ....., str....., nr.....

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul tranzactiilor imobiliare cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

Prin Procesul verbal de control nr...../28.01.2012, organul de inspectie fiscala a stabilit ca persoana impozabila a realizat la data de 31.12.2007 o cifra de afaceri in suma de ..... euro, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de ..... lei (echivalentul in lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderarii), prevazut la art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003.

Asa cum rezulta din Procesul verbal de control nr...../28.12.2012, la data de 31.12.2007 cifra de afacerii este in suma de ..... euro, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, prin urmare persoana impozabila **X** si **X** avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10.12.2007 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni .....la D.G.F.P. .... pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal referitoare la plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2008.

Deoarece petentul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA de la data de 01.01.2008, nu a

colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea imobilelor construite si nu a declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactiile cu imobile, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina sa TVA de plata in valoare de ..... lei, calculata asupra valorii totale a tranzactiilor ce nu sunt scutite de TVA, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv aplicand cota standard de 19% prevazuta de art.140, alin.(1) din Legea nr.571/2003, la o baza impozabila in suma de ..... lei, aferenta tranzactiilor care intra in sfera de aplicare a TVA, in baza contractelor de vanzare cumparare autentificate mentionate in anexa nr.17 la Raportul de inspectie fiscala.

**In drept**, art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

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

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

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

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

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

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

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Asadar, printr-o interpretare "per a contrario", o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-lit.d) de la art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.(2) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, ceea ce nu este aplicabil in cauza .

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

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

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

*"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)*

*20. persoană - orice persoană fizică sau juridică;"*

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlu VI din Codul fiscal art.125<sup>^</sup>1 din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana impozabila, persoana juridica neimpozabila, persoana neimpozabila, dupa cum urmeaza:

**" ART. 125^1 Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:  
[...]

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

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă**”;

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006 cat si dupa anul 2007: *"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.**"*

Prin urmare, o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica in sfera de aplicare a TVA, daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale si necorporale.

In explicitarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data de 01.01.2007, legiuitorul precizeaza:

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

Astfel, potrivit articolului 128 alin. (1) din Codul fiscal, in forma aplicabila dupa anul 2007:

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

De asemenea, Directiva 112/2006 CE, art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, iar la art.12 din Directiva se arata ca statele membre pot considera

ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea,

b) livrarea de terenuri construibile.

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989 (W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA "termenul de exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2009, care dispune:

**"ART.153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

*(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

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

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

*2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;*

*b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;*

*c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;"*

Referitor la aspectul mai sus mentionat, la art.152 alin.(1), alin. (2), alin. (6) si alin. (7) din Codul fiscal se precizeaza:

*(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară **plafonului de 35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

**(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, [...]**

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, **trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.** Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să*



stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”

iar la pct.62 alin.(2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.152, in vigoare in anul 2009, se prevede:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice 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 depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de ..... lei (echivalentul în lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderării) pe an, regimul de scutire 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.

În situația în care organele de inspecție fiscală constată neindeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea **vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze** dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Pe perioada 01.01.2008-31.12.2011, art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:



f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

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

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren.

Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi aliniat stipuleaza, ca exceptie, ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil.

In aceste conditii, se retine obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor cu terenuri construibile/constructii noi, realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In cauza in speta, din documentele existente la dosar, se retine ca d-l **X** si sotia **X**, au realizat in data de 12.05.2008, 12 tranzactii imobiliare constand in vanzari de apartamente, fiind incheiate 12 contracte de vanzare-cumparare de bunuri imobile, pentru care a incasat venituri in valoare totala de ..... lei.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l **X** impreuna cu sotia, in calitate de vanzatori, au incheiat 12 contracte de vanzare -cumparare cu diverse persoane fizice, in calitate de cumparatori.

Imobilele care fac obiectul tranzactiilor din perioada 2008 au fost dobandite cu titlu de drept construire pe raza municipiului .....

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l **X** impreuna cu sotia, a edificat o constructie, constand intr-un bloc de locuinte situat in mun....., str..... nr....., in baza autorizatiei de construire nr...../24.01.2007 eliberata de Primaria Municipiului .....

Prin obtinerea autorizatiei pentru construirea apartamentelor, urmare careia a construit un imobil cu mai multe apartamente, si incheierea unui numar de 12 contracte de vanzare-cumparare, mentionate anterior, d-l **X** impreuna cu sotia a angajat costuri cu intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri cu caracter de continuitate, in conformitate cu prevederile art.127 din Codul fiscal.

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/sau constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Persoana impozabila este si cea care exploateaza bunuri corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In speta, caracterul de continuitate este dat de existenta antecontractelor si contractelor succesive de vanzare a imobilelor (12 apartamente) si din multimea de vanzari efectuate de contestatara (12 tranzactii) intr-o perioada de timp relativ scurta, respectiv anul 2008.

In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii; persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA deoarece realizeaza operatiuni economice.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2008 de catre d-l X impreuna cu sotia, respectiv tranzactionarea a 12 apartamente, rezulta ca acestia au obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca **activitatea economica a fost inceputa in anul 2007 cand a fost obtinuta de la Primaria ....., autorizatia de construire nr...../25.01.2007, pentru construirea imobilului Dp + P + 2E + M, compus din 12 apartamente, situat in municipiul ....., str. ...., nr.....**

Intentia persoanei impozabile de a desfasura activitate economica in domeniul tranzactiilor imobiliare cat si momentul inceperii acestei activitati a fost determinata de organul de inspectie fiscala in conformitate cu urmatoarele prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu punctul 66, alin. (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normele metodologice date in aplicarea Legii nr.571/2003.

Prin urmare, persoana impozabila avea obligatia declararii inceperii activitatii economice inca din anul 2007 conform prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal cat si a cifrei de afaceri pe care preconiza sa o realizeze in cursul anului 2007, in conformitate cu prevederile art.156<sup>1</sup> alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Totodata conform constatarilor din Procesul verbal nr...../28.12.2012 persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna noiembrie 2007 prin instrainarea unui loc de casa situat in intravilanul mun ..... potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. .... /12.11.2007 cu suma de .....euro.

De asemenea in luna dec 2007 contribuabilul a mai efectuat o tranzactie reprezentand vanzarea a doua locuri de casa situate in intravilanul mun ..... potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. .... /14.12.2007 cu suma de ..... euro

Astfel se retine ca in mod legal tranzactiile efectuate de contestatara **in anul 2008**, reprezentand vanzari apartamente noi, au fost incadrate de organul de control ca operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, conform art.141, alin.2, lit.f) pct.3, din Codul fiscal , conform situatiei detaliate (anexa la RIF nr...../24.12.2013),

**Afirmatiile contestatoarei** potrivit carora obligatia de plata constand in TVA si accesorii a fost stabilita pe baza unei stari de fapt fiscale gresit stabilite de organul fiscal ce a determinat aplicarea gresita a prevederilor art. 126,127 si 153 c.fiscal, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece asa cum am aratat mai sus, legislatia in domeniul TVA sub aspectul definirii activitatilor economice si a persoanelor impozabile este clara si nu a fost modificata semnificativ dealungul timpului.

Incepand cu data de 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se definesc urmatorii temeni: persoana impozabila, activitati economice, livrare de bunuri, bunuri imobile.

De asemenea, in sensul art.2 alin.(2) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care prevede faptul ca "*constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri*", art.2 alin.(1) din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.345/2002, prevede faptul ca: "*o activitate economica nu va include vanzarea de catre persoanele fizice a locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.*"

Ori contestatara nu a facut dovada faptului ca a construit un imobil cu 12 apartamente, pentru a fi folosite in scop personal.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la art.127 si art.128. Fata de prevederile anterioare, din punct de vedere al TVA, Codul fiscal introduce in definitia activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii, constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporate.

Referitor la argumentul contestatarii ca nu se incadreaza in prevederile art.127, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat, potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in precizarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA(EDM) .

Este de retinut ca art.127 alin.(2) din Codul fiscal reprezinta transpunerea in legislatia nationala a dispozitiilor art.9 alin.(1) din Directiva 112/2006/CE privind sistemul comun al TVA.

La pct.3 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in explicitarea art.127(2) din Cod, mai sus enuntat, se specifica in mod clar ca persoana fizica care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare de o maniera independenta si activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

De asemenea, se specifica in mod clar ca, daca persoana fizica deruleaza deja constructia unui bun imobil în vederea vanzarii, activitatea economica fiind deja considerata începuta si continua, orice alte tranzatii efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.

Prin urmare aceste prevederi constituie baza legala pentru a considera ca "exploatarea" bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a bunurilor.

Trebuie mentionat ca utilizarea in cuprinsul Codului Fiscal a unei notiuni precum "comerciant", astfel cum aceasta este definita de Codul comercial, nu este necesara, intrucat Codul fiscal defineste si utilizeaza, in vederea determinarii regimului TVA, notiuni precum "persoana impozabila", "operatiuni impozabile" si "activitate economica". In aceste conditii, definitiile existente la art.126, alin.(9) si art.127 alin.(1) si (2) din Codul Fiscal sunt suficiente pentru stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor efectuate de persoanele fizice, nefiind necesara utilizarea complementara a unor definitii din codul comercial si nici amendarea acestuia din urma pentru a fi posibila taxarea operatiunilor imobiliare efectuate de **persoane fizice in calitate de persoane impozabile.**

Operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei, astfel cum reiese din prevederile fiscale in materie, este mult mai larga, astfel ca operatiuni care nu sunt considerate din punctul de vedere al Codului Comercial ca fiind fapte de comert, sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciant" cu cele precum "operatiuni impozabile" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA (principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA) si poate produce dezechilibre in aplicarea mecanismului TVA.

In concluzie, activitatea de exploatare a bunurilor corporale imobile, activitate care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii din punctul de vedere al TVA, intra in categoria activitatii economice in conformitate cu prevederile art.127, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal reprezentand operatiuni impozabile in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru care contestatoarea dobandeste calitatea de persoana impozabila in conformitate cu art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Contestatarul are calitatea de contribuabil intrucat a efectuat tranzactii imobiliare, respectiv transferul dreptului de proprietate si al dezmembramentelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel, desfasurand activitati economice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Caracterul operatiunilor imobiliare multiple si apoi obtinerea de venituri cu caracter de continuitate il exclude pe contestatar din categoria persoanelor scutite de la plata TVA, avand in vedere dispozitiile art. 126 alin.1 din legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**Referitor la afirmatiile contestatarului ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat data de la care ar fi trebuit sa fie platitor de TVA, respectiv ca nu a dobandit calitatea de persoana impozabila la data de 01.01.2008, se retin urmatoarele:**

Petentul sustine prin contestatie ca pina in anul 2007 nu a realizat nici o tranzactie imobiliara, iar in anul 2007 impreuna cu sotia X a instrainat 2 terenuri pe care le-a dobandit cu mult timp inaintea vnzarii, iar pretul obtinut din vnzarea acestora nu depaseste plafonul de scutire de la plata TVA de..... Euro pentru fiecare, astfel ca in opinia sa nu am dobandit calitatea de persoana impozabila la data de 01.01.2008.

Sustinerile din contestatie nu pot fi avute in vedere la solutionarea favorabila a contestatiei , din urmatoarele considerente:

Organele de inspectie fiscala au tratat persoanele fizice X impreuna cu sotia ca asociere in vederea desfasurarii unei activitati economice , fiind considerata persoana impozabila din punct de vedere al TVA, in conformitate cu prevederile art.125<sup>1</sup> si art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodata dreptul civil defineste proprietatea comuna "ca fiind acea forma de proprietate in care prerogativele dreptului apartin impreuna si concomitent mai multor persoane. Proprietatea comuna are doua forme de existenta:proprietatea comuna pe cote-parti si proprietatea comuna in devalmasie.

Proprietatea comuna in devalmasie reprezinta proprietatea comuna a sotilor asupra bunurilor comune. In aceasta situatie, nici dreptul de proprietate si nici bunul asupra caruia poarta nu sunt divizate, determinate, cunoscute. Prin urmare, vanzarea unui imobil care

apartine ambilor soti este considerata un act de dispozitie, oricare dintre soti poate instraina un imobil, cu conditia de a avea acordul expres al celuilalt sot, proprietar comun.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine faptul ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA este persoana fizica sau grupul de persoane capabile sa desfasoare o activitate economica.

Familia actioneaza similar unei asocieri in participatiune, inasa, plecand de la definitia proprietatii comune a sotilor asupra bunurilor comune livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti fiind necesare acordul si semnatura celuilalt sot pentru efectuarea livrarii.

In aceste conditii doar unul dintre coproprietari va fi desemnat sa actioneze in numele asocierii iar acesta va fi si titularul drepturilor si obligatiilor legale privind taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, se considera ca niciunul din soti nu ar putea actiona de o maniera independenta in sensul art.127 alin.(1) din Codul Fiscal , persoana impozabila din punct de vedere al TVA fiind familia.

**Plafonul de scutire de TVA prevazut la art.152 alin.(1) din codul fiscal se calculeaza pe familie, avand in vedere cifra de afaceri realizata de soti in numele asocierii.**

Astfel , la data depasirii plafonului de scutire prevazut de art. 152 alin (1) din Codul Fiscal , unul dintre soti trebuia sa se inregistreze ca platitor de TVA si sa respecte toate prevederile legale in domeniul TVA

Persoana impozabila a mai fost verificata pe linie de taxa pe valoarea adaugata, intocmindu-se Procesul verbal nr...../28.12.2012(existand in copie la dosarul contestatiei).

Prin Procesul verbal de control nr...../28.12.2012, organul de inspectie fiscala a stabilit ca persoana impozabila a realizat la data de 30.11.2007 o cifra de afaceri in suma de ..... euro prin instrainarea unui loc de casa situat in intravilanul mun ..... potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ....../12.11.2007, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in suma de..... lei (echivalentul in lei a ..... euro la cursul de schimb de la data aderarii), prevazut la art.152 alin.(2) din Legea nr.571/2003.

Asa cum rezulta din Procesul verbal de control nr...../28.12.2012, la data de 30.11.2007 cifra de afacerii realizata de familia **X** este in suma de ..... euro, care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata, prin urmare persoana impozabila **X** si **X** avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la 10.12.2007 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la D.G.F.P. .... pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal referitoare la plafonul de scutire prevazut la art. 152, alin. (1) si alin. (2) din acelasi act normativ.

De asemenea in luna dec 2007 contribuabilul a mai efectuat o tranzactie reprezentand vanzarea a doua locuri de casa situate in intravilanul mun ..... potrivit Contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ....../14.12.2007 cu suma de..... euro (contracte prezentate in copie la dosarul cauzei).

Astfel, urmare a celor constatate in procesul verbal de control inopinat nr. ....../28.12.2012, se retine ca organele de inspectie fiscala stabilesc corect ca persoana impozabila **X** impreuna cu sotia, devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.01.2008.



In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

**Referitor la sustinerea petentului ca organul fiscal a calculat gresit TVA-ul si pe cale de consecinta si accesoriile stabilite in sarcina sa, respectiv obligatia bugetara constand in TVA a fost stabilita de organul de inspectie fiscala cu incalcarea principiul de baza al TVA potrivit caruia aceasta taxa se suporta de consumatorul final, si prin urmare pretul incasat de vinzator fiind pret final ce include TVA, se retin urmatoarele:**

In Raportul de inspectie fiscala nr...../24.12.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../24.12.2013, referitor la baza de impozitare si a modului de calcul al taxei pe valoarea adaugata, organul de control mentioneaza urmatoarele:

Persoana impozabila **X** impreuna cu sotia a efectuat operatiuni taxabile impozabile respectiv a instrainat 12 apartamente, detinute in coproprietate(cota de  $\frac{1}{2}$ ), cu **X** cu sotia acestuia (cota de  $\frac{1}{2}$ ), reprezentand livrari constructii noi pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit o **baza impozabila in suma de ..... lei (1/2 din ..... lei valoarea totala a tranzactiilor realizate de cele 2 familii )**.

Mentiunile din contestatie conform carora venitul obtinut in urma vanzarii , este in cota de  $\frac{1}{4}$  din cele 12 apartamente si baza de impunere este..... lei si nu ..... lei, sunt neintemeiate , dupa cum rezulta din cele precizate anterior. Baza de impozitare din punct de vedere al TVA o reprezinta contravaloarea imobilelor livrate de familia **X** si **X**, acestia formand o singura persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Pentru livrarea bunurilor imobile exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, respectiv data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite persoanei impozabile plata taxei, este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar, in conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup>, alineatul (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru livrarile detaliate mai sus, reprezentand operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, efectuate in perioada 01.01.2008-12.05.2008, organul de inspectie fiscala a determinat o baza impozabila taxabila in suma de ..... lei (anexa nr.17).

Intrucat in contractele de vanzare cumparare prin care persoana impozabila transfera dreptul de proprietate al bunurilor imobile se precizeaza termenul de pret de vanzare, fara a se mentiona in mod expres ca pretul include si taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceste contracte nu sunt insotite de un act additional in care sa se mentioneze ca pretul include si TVA, in conformitate cu prevederile art. 137, alin.(1), litera a) din Legea nr. 571/2003 (tinand cont si de Decizia Comisiei Fiscale nr.2/2011) organul de inspectie fiscala a determinat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma..... lei, calculata prin aplicarea cotei standard in vigoare in perioada controlata (19%), la baza impozabila taxabila in suma de ..... lei, aferenta perioadei in care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxa pe valoarea adaugata.

Situatia calculului taxei pe valoarea adaugata colectata pentru perioada verificata este prezentata in anexa nr.18 la RIF.

Totodata, organul de inspectie fiscala stabileste ca persoana impozabila verificata datorează obligatii de plata accesorii in suma totala de ..... lei din care:

A. majorări de întârziere în suma de ..... lei, calculate pentru perioada 26.06.2008 - 30.06.2010 prin aplicarea cotei de 0,1 %, în conformitate cu prevederile art.119, alin. (1) și art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată;

B. dobânzi de întârziere în suma de.....lei:

- ..... lei, calculate pentru perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, prin aplicarea cotei de 0.05 %;

- ..... lei, calculate pentru perioada 01.10.2010 –19.12.2013 prin aplicarea cotei de 0,04 %.

Dobanzile de întârziere au fost calculate în conformitate cu prevederile: art.119, alin. (1) și al art.120 alin.(7) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările prevăzute de O.U.G. nr.39/2010 (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv O.U.G. nr.88/2010 (pentru perioada 01.10.2010-19.12.2013).

C. penalități de întârziere în suma de ..... lei, calculate prin aplicarea cotei de 15% din obligațiile principale nestinse, în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1) coroborat cu prevederile art.120<sup>1</sup> alin.(1) și (2) lit.b) și c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările prevăzute de O.U.G. nr.39/2010.

Situația privind calculul majorărilor de întârziere/dobanzilor și penalităților de întârziere este prezentată în anexa nr.18.

Prin contestația formulată, petenta consideră ca organele de inspecție fiscală au aplicat eronat cota de 19% asupra întregului pret prevăzut în contractele de vânzare-cumpărare.

În susținerea contestației, petenta invocă principiul de bază al TVA potrivit căruia această taxă se suportă de consumatorul final, și prin urmare pretul încasat de vânzător fiind pret final ce include TVA.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în cauză sunt aplicabile prevederile:

- art. 140 alin. (1) și alin. (2<sup>1</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aplicabile până la 1 iulie 2010:

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

Începând cu data de 1 iulie 2010, prin O.U.G. nr. 58/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 431 din 28 iunie 2010, cota standard de TVA se majorează la 24%.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 23 prevăd următoarele:

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

Conform documentelor existente la dosar, în baza prevederilor legale în vigoare la data efectuării controlului, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei de impozitare de 19%, asupra bazei impozabile.

Conform prevederilor art. 137, alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de**

furnizor ori prestator **din partea cumparatorului**, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni”;

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adaugata a fost determinata de organele de inspectie fiscala prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza sa fie obtinuta de furnizor din partea cumparatorului.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere Decizia nr. 2/2011 emisa de Comisia Fiscala Centrala, aprobata prin Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 1873/12.04.2011, publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr. 278/20.04.2011, potrivit careia:

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

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

*1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrării;*

*sau*

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

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

Intrucat din contractele de vânzare cumparare existente la dosarul cauzei, rezulta ca partile nu au convenit nimic cu privire la TVA , organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei de TVA de 19%, asupra bazei impozabile in valoare de ..... lei, rezultand o taxa pe valoarea adaugata de ..... lei..

**Prin Ordinul MFP nr...../30.12.2014 a fost aprobata Decizia Comisiei fiscale centrale (din cadrul MFP) nr. 6/2014 - care prevede:**

„În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct. 23 alin. (1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, 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 temeiul art. 5 alin. (4) și (9) din Regulamentul de organizare și funcționare a Comisiei fiscale centrale, aprobat prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 688/2013 privind componența și funcționarea Comisiei fiscale centrale, se adoptă următoarea soluție:

**Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011, 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 prevăzută 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 [prevăzută 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].*

Cu privire la modul de calcul a TVA , in Hotararea Curtii Europene de Justitie a Uniunii Europene din data de 7.11.2013 pronuntata in cauzele conexe C-249/12 si C-250/12 privind pe Corina Hrisi Tulica impotriva ANAF si Calin Ion Pavlosin impotriva D.G.F.P....., la intrebarea preliminara formulata de Sectia de contencios administrativ si fiscal a Inaltei Curti de Casatie si Justitie pentru interpretarea art.73 si 78 din Directiva 2006/112/CE, se specifica urmatoarele:

**“Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, in special articolele 73 si art.78 din aceasta, trebuie interpretata in sensul ca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la taxa pe valoarea adaugata iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata taxei pe valoarea adaugata datorata pentru operatiunea supusa taxei, prețul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are de unde recupera de la dobanditor taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala, ca incluzand deja taxa pe valoarea adaugata.”**

Astfel , potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie, suma reprezentand TVA trebuie inclusa in baza impozabila care reprezinta pretul total obtinut de catre contestatoarele in calitate de vanzator in conditiile in care nu are de unde recupera taxa pe valoarea adaugata solicitata de administratia fiscala.

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.665/12.02.2014 emisa intr-o cauza similara si prin care a admis partial actiunea reclamantei cu privire la diferenta de TVA si accesorii aferente.

Prin adresa ...../10.10.2014 transmisa catre DGRFP ..... , inregistrata la noi sub nr. .... /16.10.2014 (anexata in copie la prezenta) Ministerului Finantelor Publice - Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale, precizeaza ca : **„interpretarea data de CJUE in cauzele conexate C-249/12 si C-250/12 Tulica si altii, este obligatorie nu numai in cazul litigiilor principale aflate pe rolul ICCJ ci si in toate situatiile similare cu care autoritatile romane sunt sesizate”** .

Potrivit prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. Nr.44/2004, dat in aplicarea art.140 din Legea nr.571/12003 privind Codul fiscal :

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

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

Respectiv dupa data de 01.07.2010

*(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv 24 x 100/124 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 sau 5 x 100/105 în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca procedeul sutei marite se aplica atunci cand pretul include si TVA , iar pretul include taxa in cazul livrarii de bunuri sau prestari de servicii direct catre populatie precum si in cazul in care conform prevederilor contractuale pretul include TVA.

In cauza in speta, tranzactiile cu bunuri imobile s-au realizat prin Contracte de vanzare-cumparate incheiate intre X si sotia X, in calitate de vanzatorl si diverse persoane fizice (12 contracte) , iar pretul stabilit de comun acord intre parti nu contine nicio mentiune cu privire la TVA.

Luand in considerare aceste prevederi legale, organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr...../22.01.2015 (anexata la dosarul cauzei) a solicitat petentului X, sa comunice daca are posibilitatea de a recupera taxa pe valoarea adaugata de la dobanditorii imobilelor.

Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. .... sub nr...../03.02.2015, X, a comunicat ca nu are posibilitatea de a recupera TVA de la dobanditorii imobilelor.

Urmare raspunsului primit de la contestatar, organul de solutionare a contestatiei, prin adresa nr...../04.02.2015 a solicitat organelor de inspectie fiscala din cadrul AJFP ..... sa transmita referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei in conditiile precizate, respectiv taxa pe valoarea adaugata colectata datorata aferenta livrarilor de apartamente efectuate de d-l X si sotia, inclusiv accesoriile aferente.



Din PV nr. ....../09.03.2015, anexat la dosarul cauzei, AJFP ..... – Serviciul Inspectie fiscala persoane fizice, se retine faptul ca organul de inspectie fiscala a recalculat TVA datorata de contribuabil avand in vedere prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr...../2014 aprobata prin OMFP nr. 1820/30.12.2014.

Astfel, in cazul celor 12 contracte de vanzare-cumparare mentionate in contestatie , intrucat pretul apartamentelor a fost stabilit intre parti fara nicio mentiune cu privire la TVA iar furnizorul, conform declaratiei pe propria raspundere, nu are posibilitatea de a recupera taxa de la dobanditor, organele de inspectie fiscala au reconsiderat situatia de fapt constatand urmatoarele:

« Urmare a modificarilor legislative, aduse in luna decembrie 2014 prin Decizia nr. 6/2014 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr. 1820/30.12.2014 precum si precizarile Ministerului Finantelor Publice – Directia Generala de Legislatie Cod Fiscal si Reglementari Vamale, inaintate de DGRFP .....prin adresa nr. ....../10.10.2014, pentru operatiunile taxabile ce reprezinta livrarile de constructii noi efectuate catre persoane fizice, in perioada 01.01.2009-30.06.2014, in baza declaratiei date de contribuabil si a datelor inscrise in contractele de vanzare cumparare existente la dosarul fiscal, organul de inspectie fiscala a procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea procedurii sutei marite conform literei b). din Decizia /2014.

Mentionam, ca in baza contactului de vanzare cumparare autentificat notarial sub nr...../12.05.2008, dobanditorul este persoana juridica SC X SRL , CUI ....., inregistrata in scopuri de TVA , contribuabilul poate beneficia de prevederile art. 159 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede corectarea documentelor, in cazul in care in urma controlului fiscal au fost constatate si stabilite erori in ceea ce priveste stabilirea corecta a taxei colectate.

Prin urmare pentru contractul mentionat mai sus , organele de control isi mentin punctul de vedere cu privire la calculul taxei pe valoare adaugata, prin aplicarea cotei standard de 19% la pretul de vanzare al apartamentului, respectiv TVA datorata pentru aceasta operatiune fiind in suma de ..... lei.

Pentru cele 11 operatiuni taxabile efectuate in perioada 01.01.2008- 30.06.2013, in care dobanditorii sunt persoane fizice, taxa pe valoare adaugata determinata de organele fiscale prin aplicarea procedurii sutei marite este in suma de ..... lei.

In concluzie pentru cele 12 tranzactii imobiliare efectuate in perioada 01.01.2008-30.06.2013, contribuabilul datoreaza taxa pe valoare adaugata in suma de ..... lei, majorari/ dobanzi de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei.

Modul de calcul este prezentat in anexa nr.5 la PV. »

Astfel se retine TVA recalculat prin aplicarea procedurii sutei marite prevazut la pct. 23 alin.(2) din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand urmatoarele:

**TVA aferenta operatiunilor impozabile, respectiv a vanzarii celor 12 apartamente situate in mun....., str..... nr.1.....:** (anexa nr.1 la referatul cu propuneri de solutionare nr. ....../09.03.2015):

- TVA suplimentara stabilita initial ..... lei
- TVA suplimentara recalculata ..... lei

- diferenta

..... lei

Prin urmare, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in cazul contractelor in care partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea procedurii sutei marite , drept pentru care **se va admite ca intemeiata contestatia formulata de d-l X** împotriva Deciziei de impunere nr...../24.12.2013 **pentru suma de ..... lei reprezentand TVA**, , in conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„ Prin decizie contestația va putea fi **admisă**, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

**Pentru motivele precizate urmeaza de asemenea a se respinge contestatia formulată de d-l X** împotriva Deciziei de impunere nr. ....../24.12.2013 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice ..... - Inspectie Fiscala **pentru TVA in suma de ..... lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Prin decizie contestația va putea fi **admisă**, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“

coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

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

In ceea ce priveste **dobanzile/majorările de întârziere si penalitatile aferente TVA, prin diminuarea obligatiilor fiscale se reduc si accesoriile aferente acestora .**

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost admisa partial contestatia ca intemeiata cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de..... lei si, potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” **se va admite partial contestatia ca intemeiata si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de ..... lei aferente TVA si penalitati de intarziere in valoare de ..... lei aferente taxei pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata.**

**În ceea ce privește suma de ..... lei**, reprezentând accesorii (dobanzi/majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in suma de ..... lei) aferente TVA suplimentar de plata în sumă de ..... lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin **Decizia de impunere nr...../24.12.2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept **accesorium sequitur principale** motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la aceste sume.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

## DECIDE

**1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de catre d-l X** inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr..... din data de 14.02.2014, impotriva Deciziei de impunere nr...../24.12.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la **suma totala de .....** lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

**2. Respingerea partiala ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X** inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr..... din data de 14.02.2014, impotriva Deciziei de impunere nr...../24.12.2013, privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, cu privire la suma totala de ..... lei, care se compune din :

-..... lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita de plata de organele de inspectie.

-..... lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

-..... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de ..... lei;

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul .....in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

