

DECIZIA nr.53/30/20.01.2012

privind solutionarea
contestatiei formulate de catre Dl. inregistrata la DGFP Timis sub
nr...../13.12.2011

Biroul solutionare contestatii din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr./12.12.2011 cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica inregistrata la DGFP Timis sub nr./13.12.2011.

Dl. are domiciliul fiscal in Loc., str. nr. 7, bloc C3A, ap. 7, Jud. Timis, CNP si CIF

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscise in 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./1/31.10.2011, este autentificata cu semnatura contestatorului.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX.

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

I. CONTESTATIA este formulata impotriva Deciziei de impunere nr./1/31.10.2011 privind TVA si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri din activitati economice nedeclarate organelor fiscale, emisa de DGFP a judetului Timis, Activitatea de Inspectie Fiscala, Serviciul inspectie fiscala Persoane Fizice 2, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.10.2011, comunicate la data de 23.11.2011 sub semnatura de catre organele fiscale de control, prin care solicita:

-sa se admita contestatia asa cum a fost formulata si sa se dispuna anulara, desfiintarea in tot a acestor acte administrative fiscale ca nelegale si netemeinice, cu consecinta exonerarii de la plata sumei de lei cu titlu de obligatii fiscale constand in TVA, din care lei principal si lei

accesorii (..... lei majorari de intarziere, lei dobanzi si lei penalitati de intarziere).

-sa se suspende executarea actului administrativ atacat de catre organul de solutionare a contestatiei competent, pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei pe considerentul existentei unei indoieli puternice asupra legalitatii actelor atacate, dublate de iminenta producerii unei vatamari ireparabile in patrimoniu, in imprejurarea in care se va trece la executarea acestora.

Motive:

In urma finalizarii inspectiei fiscale, prin Decizia de impunere nr./1/31.10.2011 privind TVA si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri din activitati economice nedecarate organelor fiscale, emisa de DGFP a judetului Timis, Activitatea de inspectie fiscala, Serviciul inspectie fiscala Persoane Fizice 2, s-au stabilit la pct. 5 creante fiscale constand in TVA in suma totala de lei din care TVA de lei (calculat pe perioada verificata 01.01.2005 -30.06.2010) si obligatii fiscale accesorii de lei (reprezentand majorari si dobanzi de intarziere de lei calculate pe perioada 26.04.2007 - 18.10.2011 si penalitati de intarziere de lei calculate pe perioada 01.07.2010 -18.10.2011). Baza de impunere - impozabila stabilita suplimentar este de lei.

a) Sub aspectul motivarii in fapt, punctul 5.2. din decizia de impunere, organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele fapte care au relevanta fiscala:

1. - persoana fizica a desfasurat activitati economice, de o maniera independenta, constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, ci pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de

persoana impozabila asa cum este definita in art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, ca fiind "orice persoana care desfasoara de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati".

Potrivit alin.(2) al aceluasi articol, "activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate" coroborat cu titlul VI, pct.3 , alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal "In sensul art. 127 alin. (2) din Codul Fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din

vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2) din Codul Fiscal.

2. - a depasit plafonul de scutire TVA (119.000 lei) la data de 22.01.2007, stabilit de Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 152 alin.(1), realizand o cifra de afaceri in suma de 130.222 lei si nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, conform prevederilor art. 152 alin.(3) **devenind persoana impozabila incepand cu data** de 01.03.2007.

Conform prevederilor art.156^Ai din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, perioada fiscala este trimestrul calendaristic in perioada 01.03.2007 - 30.06.2010. Se mai mentioneaza ca cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin.(1) al art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca activitatile acestea nu sunt accesorii principale.

3. - intrucat in contractele de vanzare a terenurilor construibile, partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, respectiv 01.03.2007 - 30.06.2010, prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei de impozitare (..... lei), conform prevederilor art. 137, alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: " baza de impozitare a TVA este constituita din: ... pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urneaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni", **coroborat** cu art.140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal "Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce" si a **Deciziei nr. 2/ 12.04.2011 emisa de a Comisia Centrala Fiscala** in care la lit.a) se precizeaza: "prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii{ conform prevederilor pct.23, alin.(1) din NM de aplicare a

titlului VI TVA, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare}, in cazul in care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA" coroborat cu prevederile cu pct.62, alin. (2), lit.a) din H.G. nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal in care se precizeaza:" in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul Fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul Fiscal".

4. - organul de inspectie fiscala a stabilit TVA de plata in suma de lei.

5. - pentru neachitarea la termen a TVA de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de lei pentru perioada 26.04.2007-18.10.2011.

b) Sub aspectul motivarii in drept, punctul 5.3. din decizia de impunere, organul fiscal, isi sprijina motivarea pe urmatoarele dispozitii legale: Codul Fiscal si Normele Metodologice de aplicare:

- art. 126, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare; "din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

b)locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133;

c)livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)".

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

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

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

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

-art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare plafonul de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, este in suma de 119.000 lei.

-art.152 alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare; "Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin.(1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute de art. 141 alin.(2), lit.a), b), e), f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale...".

-art. 152 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza: "Pentru persoana impozabila care incepe o activitate economica in decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevazut la alin.(1) se determina proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului, fractiunea de luna considerandu-se o luna calendaristica intreaga".

-art. 152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza: "Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de

afaceri prevazuta la alin. 2 este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul maxim a fost atins sau depasit.

Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153". -pct.62 alin (2), lit.a) din H.G. nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal in care se precizeaza: " in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul Fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul Fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul Fiscal".

- art.141, alin.(2). lit.f) din Legea nr.571/21003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare : " livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil in sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

- 1.teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot, executa constructii, conform legislatiei in vigoare,
- 2.constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant,
- 3.livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmat anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii".

-art. 140 alin. 1 din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza: "cota standard este de 19% se

aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce"

- Decizia nr.2 din 12.04.2011 emisa de Comisia Centrala Fiscala.

- Legea nr.210/2005 art. 119, alin.(1) si art.120, si art.120^{A1} din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Pentru neplata la termenul stabilit, se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere in cota stabilita prin actul normativ.

II. Cadrul motivational, in fapt si de drept, al deciziei de impunere a avut la baza RIF inregistrat la organul fiscal sub nr. .../ 31.10.2011, si se determina:

a)ca verificarea a fost efectuata in baza prevederilor Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 01.01.2005 - 30.06.2010.

b)calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Conform datelor furnizate organului fiscal competent de catre: contribuabil, birourile notariale prin declaratia informativa cod 208 privind transferul proprietatilor imobiliare, programul Decterimob, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-in anii 2005-2006 nu a efectuat tranzactii imobiliare

-in anul 2007 a efectuat 7 tranzactii imobiliare in calitate de vanzator, realizand o cifra de afaceri de 1.213.602 lei, constand din operatiuni scutite conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv vanzarea a 5 (cinci) apartamente vechi situate in Timisoara cat si operatiuni impozabile, respectiv 2 (doua) locuinte cuplate P+M nou construite, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ("livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

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

Imobilul a fost construit in baza autorizatiei de construire nr.

126/14.04.2006 iar la terminarea lucrarilor a fost incheiat procesul verbal de receptie nr.16/16.01.2007. Petentul a apartamentat cele doua locuinte cuplate P+M in data de 01.03.2007, la cererea cumparatorului, conform actului de apartamentare autentificat sub nr.844/01.03.2007 de Biroul Notarilor Publici Doros Golban Curuti. Din tranzactiile efectuate de petent impreuna cu sotia au obtinut venituri cu caracter de continuitate si au dobandit astfel calitatea de persoana irnpozabila conform prevederilor legale invocate de organul fiscal:

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

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

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

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

-ca in anul 2008 a efectuat 1 (una) tranzactie imobiliara in calitate de vanzator a unui apartament vechi situat in Timisoara, realizand o cifra de afaceri de 207.268 lei, constand dintr-o operatiune scutita conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

- ca in anii 2009 - 2010 nu a efectuat tranzactii imobiliare.

c)faptul ca avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TV A.

Prima tranzactie din data de 22.01.2007, consta in vanzare unui apartament vechi, operatiune scutita de taxa conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile

ulterioare. Valoarea tranzactiei in suma de lei, a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevazuta la art. 152 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal. In aceasta situatie organul fiscal a apreciat ca avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, asa cum prevede art. 152 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, urmand a se inregistra in scopuri de TVA incepand cu data de 01.03.2007.

d) deoarece persoana fizica, nu a solicitat inregistrarea in scopuri detaxa, organele de inspectie fiscala in urma controlului efectuat, au solicitat inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art. 153 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare "in cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5) si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respective din oficiu". A fost inregistrat in scopuri de Taxa ca persoana fizica, incepand cu data de 01.11.2010 in baza adresei nr./29.09.2011 a Biroului Registru Contribuabili si Declaratii Fiscale.

d)ca nu a intocmit si depus decontul de TVA, ca nu a colectat TVA aferenta operatiunilor taxabile in perioada 01.03.2007 - 30.06.2010 si ca nu si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in perioada 01.11.2011 - 31.12.2011 prevazut in art. 156 alin.(1), art. 146 alin.(1) lit. b pct. 2 si art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

e)ca primul termen de depunere a decontului de TVA este 25.01.2012 intrucat a fost inregistrat in scopuri de Taxa incepand cu data de 01.11.2011 iar in conformitate cu prevederile art. 156^{A1} din Legea nr, 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, perioada fiscala este trimestrul calendaristic.

h) baza de impozitare si calculul taxei pe valoare adaugata.

In perioada verificata contribuabilul a desfasurat activitati impozabile pe teritoriul Romaniei, respectiv livrari de constructii vechi (6 apartamente vechi situate in Timisoara) si doua locuinte cuplate P+M nou construite, situate in localitatea Dumbravita, judetul Timis.

Deoarece in contractele de vanzare a locuintelor nou construite, partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul TVA aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, respectiv 01.03.2007 - 30.06.2010, prin aplicarea cotei standard de 19 % asupra bazei de impozitare (... lei), conform prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile

ulterioare "baza de impozitare a TVA este constituita din: pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizori ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni", coroborat cu art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal "Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile irnpozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce" si a Deciziei nr. 2/12.04.2011 emisa de Comisia Centrala Fiscala in care la lit. a) se precizeaza: "prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii conform prevederilor pct.23, alin.(1) din NM de aplicare a titlului VI Taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in cazul in care rezulta ca:

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

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

Se mentioneaza ca pentru tranzactiile imobiliare a caror valoare a fost exprimata in euro, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art.139¹ alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal in care se precizeaza : "Daca elementete folosite pentru stabilirea bazei de impozitare a unei operatiuni, alta decat importul de bunuri, se exprima in valuta, cursul de schimb care se aptica este ultimul curs de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei, sau cursul de schimb utilizat de Banca prin care se efectueaza decontarile, din data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operatiunea in cauza ".

TVA colectata stabilita suplimentar este in suma de lei.

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de lei au fost calculate majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de..... lei (in baza art.119, art.120 si art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 26.04.2007 pana in data de 30.06.2010 inclusiv, in suma de lei, in cota de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 01.07.2010 pana la data de 30.09.2010 inclusiv, in suma de lei, in cota de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere, calculate la data de 01.10.2010 pana la data de 18.10.2011 inclusiv, in suma de lei si penalitati de intarziere in cota de 15% datorate pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale, in suma de lei deoarece diferentele stabilite suplimentar de plata au scadente de plata anterioare, nestinse la 01.07.2010 si de la aceasta data s-au scurs peste 90 de

zile.

h) ca nu este cazul sa se aplice amenzi.

i) ca impozitul pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal a fost calculat si retinut de catre notarii publici.

j) ca punctul de vedere al contribuabilului nu este formulat.

Precizari referitoare la duplexul construit in anul 2007, pentru folosul propriu al familiei (sot, sotie, fiica) dar care a fost vandut din motive personale (divort).

1.Trebuie avut in vedere ca nu a existat niciodata intentia construirii acestui imobil pentru vanzare, intentia constructiei a fost pentru utilizare in folosul familiei, in 1/2 din constructia tip duplex urma sa locuiasca petentul, sotia si fiica iar in cealalta 1/2 urma sa locuiasa fiica dupa implinirea majoratului.

2..Motivele pentru care au fost nevoiti sa vinda constructia au fost de natura strict personala si anume pe fondul neintelegerilor *au hotarat sa divorteze* si sa imparta averea; din aceasta cauza a vandut apartamentul cu o camera din Circumvalatiunii si duplexul de la

3.Constructia imobilului a efectuat-o in baza unei singure autorizatii de constructie a unui imobil cu doua locuinte cuplate avand parti comune indivize si individuate, inscris intr-o carte funciara colectiva (art.45 din Legea nr. 7/1996 a cadastrului si publicitatii imobiliare), nu a facut doua constructii la doua momente de timp diferite, ci una singura. Faptul ca a facut apartamentarea a fost conditia primului cumparator fiind facuta in cuprinsul actului de "apartamentare si vanzare-cumparare" si astfel au rezultat doua apartamente avand parti comune si cate o carte funciara individuala.

In concluzie sustine ca a vandut un singur imobil inscris intr-un singur extras de CF colectiv.

4.Intrucat vanzarile le-a facut nu pentru a castiga ceva ci pentru a imparti averea ca urmare a hotararii de a divorta, mai exact banii rezultati in urma vanzarii imobilelor detinute in comun, nu se poate spune ca sunt venituri cu caracter de continuitate. Aceste vanzari pot fi considerate ocazionale din moment ce nu au fost intentionate si nu intra in sfera de aplicare a TVA.

5.De la momentul terminarii constructiei si pana la vanzarea ei, a platit facturi la utilitati si a eliberat locuinta la vanzare asa cum reiese si din contractul de vanzare.

6.Ulterior s-au impacat si nu a mai divortat, punand mai presus familia decat ambitiile personale; asta nu poate inlatura cauzele trecute.

7.Dispunand apoi de bani, a cumparat 4 apartamente, constructii vechi, intial in vederea inchirierii, pe care le-a vandut apoi incepand cu Mai 2007, platind toate taxele si impozitele aferente; a mai cumparat si vandut un apartament vechi spre sfarsitul anului 2008.

8. Trebuie retinut in analiza particulara a cazului contextele, in care s-au derulat respectivele vanzari de imobile, pe care le-a aratat pana aici.

9. In afara de aceasta locuinta, nu a construit niciodata nimic.

10. Se poate observa ca a efectuat o singura constructie, nu a fost un constructor de imobile pe care apoi sa le vanda pentru a castiga bani in mod repetat din aceste activitati.

Din cele descrise aratate mai sus rezulta ca nu indeplineste conditiile explicate in titlul VI pct.3 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pentru a califica vanzarea duplexului (obtinerea veniturilor in urma vanzarii ca si activitate economica: "in sensul art. 127 alin. (2) din Codul Fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul Fiscal. ..."

Pentru aceste considerente rezulta ca nu poate fi incadrat ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA in sensul art. 127 alin. (2) din Codul Fiscal, operatiunea de vanzare a duplexului nefiind impozabila in sensul art. 126 din Codul Fiscal intrucat nu indeplineste conditia cumulativa aratata la litera d)

"Art. 126 Operatiuni impozabile:

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

-,.....

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

Exceptia lipsei calitatii de persoana impozabila, in sensul TVA

Acest aspect este privit printr-o dubla perspectiva:

1. absenta calitatii de profesionist (comerciant - persoana fizica care desfasoara activitati independente in mod individual si

2. netratarea tranzactiilor imobiliare efectuate de persoanele fizice non-profesionisti ca operatiuni impozabile si implicit neintrunirea calitatii de persoana impozabila si din aceasta perspectiva.

Absenta calitatii de profesionist (comerciant - persoana fizica care desfasoara activitati independente in mod individual), adica de subiect fiscal pasiv necalificat.

Organul de inspectie fiscala s-a oprit la calificarea de "persoana fizica care desfasoara activitati independente in mod individual" si implicit la aceea de "comerciant".

Aceasta calificare a fost atribuita exclusiv pe baza vanzarii celor 8 imobile din patrimoniul personal, 5 apartamente vechi si un imobil P+M, cu doua locuinte cuplate, nou construit in anul 2007 si un apartament vechi in anul 2008 .

Este neindoielnic ca operatiunile constand in livrari de bunuri imobile (constructii noi), privite ca operatiuni impozabile cuprinse in sfera taxei (art. 126 si art. 128 Cod Fiscal), sunt indisolubil legate de calitatea de "*persoana impozabila*" in sensul TVA a vanzatorului, acest din urma fapt trebuind a fi pus in evidenta cu prioritate.

O operatiune impozabila (livrarea de bunuri sau prestarea de servicii in cadrul activitatii economice) trebuie realizat, necesarmente, de o persoana impozabila (art. 126 alin. 1 lit. c si d din Codul Fiscal). Dar, nu orice persoana fizica, care actioneaza in mod particular, este susceptibila de o asemenea calificare, ci doar aceea apta sa desfasoare o activitate economica (art. 125 alin. 1 pct. 18 Cod Fiscal), in absenta indeplinirii acestei conditii persoana in cauza reprezentand o *persoana neimpozabila* (art. 125¹ alin. 1 pct. 20 Cod Fiscal).

Din analiza corelata a dispozitiilor art. 127 alin. (1) si (2) din Codul Fiscal rezulta, pe de o parte, ca aceasta calitate este definita prin prisma "*activitatilor economice*" desfasurate (**indiferent** de scopul sau rezultatul acestora), iar pe de alta parte aceste activitati delimiteaza sfera subiectelor pasive de drept fiscal vizate, restransa la 5 categorii de entitati profesionale care actioneaza de o maniera independenta: producatorii, comerciantii, prestatorii de servicii, agricultorii si liber **profesionistii** (asimilati).

Activitatile economice desfasurate de aceste categorii de subiecte de drept fiscal sunt cele normal exercitate in cadrul si in realizarea obiectului de activitate al fiecarei din entitatile respective, inclusiv "*activitatile extractive*" si cele constand in "*exploatarea bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate*".

Activitatea independenta, este acea activitate desfasurata cu **regularitate** de catre o persoana asa cum este definita la art. 7 pct. 4 din Codul Fiscal. Exercitarea unei activitati independente presupune desfasurarea acesteia in mod obisnuit (art. 46 Cod Fiscal si pct. 19 din NM de aplicare ale Codului Fiscal); aceste reglementari concorda cu dispozitiile art. 7 si 9 din Codul Comercial, respectiv ale art. 1 alin. (2) din Legea nr. 26/1990 privind Registrul Comertului, care evoca calitatea de comerciant in persoana celui care exercita

fapte de comert, avand comertul ca profesie obisnuita, efectuand acte de comert in mod obisnuit, *nu accidental*.

Potrivit art. 46 alin. (1) din Codul Fiscal, veniturile din activitati independente, realizate in mod individual, cuprind: veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala.

Veniturile comerciale sunt cele provenite *din fapte de comert*, din prestari de servicii ori din practicarea unei meserii -art. 46 alin.(2) din Codul Fiscal. Principalele activitati care constituie fapte de comert sunt descrise la pct. 21 din NM si la art. 3 din Codul Comercial.

Doctrina si jurisprudenta au admis in mod constant ca vanzarea de bunuri imobile constituie o operatiune de natura civila si nu comerciala (St. D. Carpenaru, *Tratat de drept comercial roman*. Editura "Universul juridic", Bucuresti. 2009. p. 44; I. Turcu. *Tratat teoretic si practic de drept comercial, Vol. I*, Editura "C.H. Beck", Bucuresti, 2008. p. 49). Instanta Suprema (I.C.C.J.. Sec. com., dec. nr. 1673/2006. in Revista Romana de Dreptul Afacerilor nr. 2/2007 pag. 154) a statuat ca astfel de operatiuni de vanzare precedata de o cumparare efectuata in scopul revanzarii (Intentia de revanzare trebuie sa existe la momentul cumpararii si nu ulterior) vor avea natura comerciala doar in ipoteza in care imobilul (obiect al vanzarii) este incorporat intr-un fond de comert instrainat odata (impreama) cu acesta.

In acest context, in literatura de specialitate (O. Radulescu, P. Rosemberg, A. Tudor. "*Vanzarea-cumpararea bunurilor imobile este act de comert sau de drept civil*" in Revista de Drept Comercial nr. 7-8/2008 pag. 21 -26.) in mod judicios s-a relevat ca daca vanzarea unui imobil (din patrimoniul unei persoane fizice) are natura civila, nu se datoreaza TVA, obligatia fiscala respectiva nascandu-se doar in situatia in care operatiunea in cauza are natura comerciala, adica atunci cand imobilul (constructie noua) este parte componenta a unui fond de comert instrainat.

In jurisprudenta C.J.E. s-a decis ca pentru a califica o activitate drept "activitate economica", respectiv pentru a trata o operatiune drept impozabila in sensul TVA, este necesar ca aceasta sa fie stabilita in cadrul unei *activitati comerciale* si nu a unei simple activitati de administrare a unui patrimoniu (a se vedea C. Fl. Costas, curierul fiscal nr.8-2006 pag. 27, articolul "*Noile reguli privind TVA introduse in Codul Fiscal*" pag. 28, notele 22 - 26).

Prin Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice si a asociatiilor familiale care desfasoara activitati economice in mod independent (abrogata si inlocuita de O.U.G. nr. 44/2008 privind desfasurarea activitatilor economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale), s-a creat posibilitatea persoanelor fizice de a desfasura

activitati economice in mod independent, in varii domenii de activitate, in conditiile prevazute de aceasta lege (art. 1, 5 si 6). Astfel, este necesara detinerea unei autorizari si a certificatului de inregistrare la Registrul Comertului (art. 4 si 16), ceea ce inseamna intrunirea calitatii de comerciant; petentul sustine ca nu a fost autorizat si inregistrat ca atare la ORC.

Pe de alta parte, pentru ca o persoana fizica sa poata fi calificata drept impozabila, trebuie sa indeplineasca anumite conditii functional-organizatorice, respectiv sa aiba un sediu profesional, organe de conducere si de reprezentare si un obiect de activitate cuprinzand operatiuni din sfera taxei (art. 152, 153 alin. 1 si 125¹ alin. 2 lit. b din Codul Fiscal).

Configurarea entitatii - subiect de drept fiscal - trebuie sa fie la un nivel minim, si anume acela al unei "intreprinderi mici" (care sa ofere beneficiul regimului de scutire, exceptiile fiind de stricta interpretare si aplicare), capabila de a realiza o cifra de afaceri ca rezultat al activitatii economice desfasurate (art. 152 alin. 1, 2 si 6 art. 153 alin. 1 si 156 alin. 4 din Codul Fiscal).

Per a contraria, ar urma sa fie exclusi din sfera de aplicare a legii comerciantii de nivelul unei "microintreprinderi" si persoanele fizice care nu ating un astfel de nivel functional. Intrucat Codul Fiscal (art. 152 si 125¹ alin. 1 pct. 14) nu explicita notiunea de "intreprindere mica" (cu care a fost asimilat de organul de inspectie fiscala), se va apela la prevederile lamuritoare oferite de Legea nr. 346/2004 privind stimularea infiintarii si dezvoltarii intreprinderilor mici si mijlocii (art. 2, 4 alin. 1 lit. b si alin. 2, precum si art. 4). Astfel, structura organizatorica a unei astfel de entitati presupune angajarea unui numar minim de 10 salariatii, de altfel, persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent nu pot angaja persoane cu contract individual de munca pentru desfasurarea activitatilor cuprinse in autorizatie (art. 3 alin. 3 din Legea nr. 300/2004) sub aceasta limita fiind in prezenta unei "microintreprinderi".

Potentul precizeaza ca nu a indeplinit astfel cerintele legale descrise, pentru a putea fi circumscris ipotezei normei legale (aceea de a fi asimilat cu o "intreprindere mica").

De altminteri, insusi legiuitorul (art. 38 si art. 4 din O.U.G. nr. 44/2008) a stabilit ca o persoana fizica care desfasoara o activitate economica in mod individual si independent este platitoare de impozit pe venit in conditiile prevazute de Codul Fiscal. Daca intentia sa ar fi fost aceea de obligare si la plata TVA in privinta acestei categorii de profesionisti ar fi statuat in mod expres aceasta, asa cum a facut-o in cazul impozitului pe venit.

Orice persoana care justifica un interes legitim poate promova in justitie o *actiune in constatare*, pentru a face dovada calitatii de comerciant a unui subiect de drept (art. 20 alin. 3 din O.U.G. nr. 44/2008). Rezulta ca in

cadrul procedurii de stabilire corecta a starii de fapt fiscale, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a recurge, in prealabil, la obtinerea unei hotarari judecatoresti in constatarea calitatii de comerciant (persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent) a petentului, in considerarea rolului sau activ si a respectarii dispozitiilor legale incidente in materia probatiunii adica, art. 2 alin. 3, 6, 7, art. 49 alin. 1 lit. a si alin. 2, art. 65 alin. 2 din Codul de Procedura Fiscala, raportat la dispozitiile art. 1169, 1191 si urmatoarele (care se abroga la data intrarii in vigoare a Legii nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila) din Codul Civil.

Fata de cele prezentate, nu se poate aprecia, fara teama de a gresi, ca a exercitat fapte de comert (cu consecinta atribuirii calitatii de persoana impozabila) si ca a obtinut venituri comerciale, impozabile sub aspectul TVA, in urma vanzarilor de imobile din patrimoniul personal. Prin urmare, nu exista obligatia de plata a TVA si a accesoriilor aferente stabilite prin actele administrative contestate.

Tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice non-profesionisti au natura unor operatiuni neimpozabile sub aspectul TVA, fara a atrage calitatea de persoana impozabila in privinta acestei categorii de persoane.

Aceasta ipoteza urmeaza a fi analizata in urma excluderii calificarii de comerciant in persoana petentului cand operatiunile incheiate sunt privite ca acte individuale ale unui particular. Adica in ipoteza in care calificarea de persoana impozabila este inlaturata in absenta calitatii de comerciant (profesionist) ce actioneaza ca atare, insa teoretic calificarea in discutie ar putea deriva prin prisma naturii operatiunilor savarsite, atrase ca atare in sfera de aplicare a taxei prin dispozitiile speciale (exprese) ale legii.

La nivel comunitar, prin Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CEE) si Directiva 112/2006/CE (art. 4 paragraful 3, alin. 12 paragraful 1) s-a lasat la latitudinea statelor membre dreptul de a considera ca si contribuabili (persoane fizice) care efectueaza ocazional activitati in legatura cu imobilele (prevazute ca atare la art. 2) sunt considerate persoane impozabile, platitoare de TVA. Prin urmare, daca legiuitorul fiscal roman ar fi intentionat sa cuprinda in sfera TVA si *operatiunile ocazionale de livrari de cladiri*, ar fi trebuit sa le includa ca atare in Codul Fiscal, cel putin de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, 01.01.2007.

Atunci cand legiuitorul fiscal roman a dorit sa aplice, in mod indubitabil, un tratament fiscal impozabil operatiunilor aferente transferului proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal al oricarei persoane fizice (vanzare-cumparare de constructii cu destinatie de locuinta), a adoptat o

reglementare expresa in acest sens, asa cum a facut-o in cazul impozitului pe venit [acest impozit a fost achitat prin retinere la sursa, la momentul incheierii actelor la notariat caz in care a stabilit obligatia fiscala in sarcina persoanei fizice din patrimoniul careia se transfera dreptul de proprietate (art. 41 lit. h si art. 77 Codul Fiscal si NM de aplicare) sau chiar in materie de TVA, inainte de intrarea in vigoare a Codului fiscal.

Astfel, conform art. 2 alin. 1 lit. b) din O.U.G. nr. 17/2000, respectiv pct. 1.4 din NM de aplicare, in sfera de aplicare a TVA se cuprind si operatiunile cu plata, efectuate de o maniera independenta, privind transferul proprietatii bunurilor imobile (inclusiv locuinte) intre contribuabili, precum si intre acestia si persoanele fizice, indiferent de forma juridica in care se realizeaza. (art. 2. - In sfera de aplicare a TVA se cuprind operatiunile cu plata, precum si cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonante de urgenta, efectuate de o maniera independenta de catre contribuabili, privind:

- a) livrari de bunuri mobile si/sau prestari de servicii efectuate in cadrul exercitarii activitati profesionale, indiferent de forma juridica prin care se realizeaza: vanzare, schimb, aport in bunuri la capitalul social;
- b) transferul proprietii bunurilor imobile intre contribuabili, precum si intre acestia si persoane fizice)

Abia de la 01.01.2010, odata cu intrarea in vigoare a O.U.G. nr. 109/07.10.2009 (de modificare a Codului Fiscal), care nu se poate aplica retroactiv, prin art. 98 din aceasta ordonanta de urgenta, dupa alin. (2) al art. 127, se introduce un nou alineat (2) cu urmatorul cuprins: "Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme" Observatie: petentul precizeaza ca lasa, in afara cadrului discutiei viciile de neconstitutionalitate ale textului invocat. Se limiteaza la a remarca ca formarea resurselor financiare ale statului este reglementata prin lege (art. 137 alin. 1 din Constitutie). Impozitele, taxele si orice alte venituri ale bugetului de stat se stabilesc *numai* prin lege (art. 139 alin. I din Constitutie). Curtea Constitutionala prin Decizia nr. 5/14 iulie 1992, publicata in M. Of. nr. 173/22 iulie 1992 a statuat ca prin expresia "numai", intrebuintata de legiuitorul constituent, se doreste sa se bareze posibilitatea stabilirii de impozite si taxe (asieta fiscala), pentru bugetul de stat prin acte inferioare ca forta juridica legii, cum sunt HG, care se emit pentru organizarea executarii legilor (art. 108 alin. 2 din Constitutie). Delegarea autoritatii de legiferare in favoarea unui organ al executivului este permisa doar pe calea ordonantelor (art. 108 alin. 3 din Constitutie), altminteri, *Delegata pateslas mm delegatur.*

Potrivit tehnicii de reglementare, aceasta completare are semnificatia introducerii unei dispozitii noi, cuprinzand o solutie legislativa,

ipoteza suplimentara, textul adaugand la elementele structural existente in cod (art. 58 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa privind elaborarea actelor normative, cu modificarile si completarile ulterioare). Ceea ce inseamna ca, pana la intrarea in vigoare a acestui act normativ, persoanele fizice care au livrat imobile din patrimoniul personal sunt sustrate din campul de aplicare a taxei.

Aceasta noua reglementare legislativa pune sub semnul intrebării prevederile normelor metodologice adoptate prin hotarare de guvern prin care s-au stabilit situatiile in care persoanele fizice devin persoane impozabile in cazul livrării de bunuri imobile si pana la acest moment. **[Obs:** HG se emit pentru organizarea executării legilor (art. 108 alin. 2 din Constitutie). Este limpede ca prin modul de redactare a NM adoptate prin hotarare de guvern in aplicarea dispozitiilor Codului fiscal a fost depasit cadrul permis de Constitutie, utilizandu-se expresii de genul "in sensul/in aplicarea art. ... Cod Fiscal prin ... se intelege ...". Practic, prin aceste NM s-a realizat si o opera de interpretare a dispozitiilor Codului Fiscal, care nu are nicio tangenta cu "organizarea executării legii", infrangandu-se astfel si dispozitiile art. 69 alin. 1 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative (clarificarea sensului unor norme legale se realizeaza printr-un act normativ interpretativ de acelasi nivel cu actul vizat).

In alta ordine de idei, petentul precizeaza ca se afla in prezenta unei interpretari administrative care nu are si nu poate avea valoarea (fona) unei norme legale. Iregularitatea isi are sorgintea in "cutuma" larg raspandita in mediul economico-financiar, ce se incearca a fi indusa si in randul organelor de jurisdictie, conform careia "s-a adoptat legea insa nu exista inca elaborate normele de aplicare a acesteia", sugerandu-se ideea unui vid normativ, cu ignorarea dispozitiilor art. 3 din Codul Civil.

Potrivit dispozitiilor art. 14 alin. 3 din Directiva, poate fi calificata, de catre statele membre, ca o livrare de bunuri si "predarea anumitor lucrari de constructii". Dupa cum se poate observa, legiuitorul fiscal roman nu a dat curs acestei norme comunitare in cuprinsul art. 128 din Codul Fiscal roman (care se ocupa de "livrarea de bunuri" ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a TVA), ceea ce are semnificatia ca operatiunea in discutie este netaxabila.

Conform art. 135 alin. (1) lit. j), k) si l) din Directiva 112/2006/CE, se edicteaza cu valoare de principiu ca statele membre scutesc operatiunile constand in:

-livrarea de cladiri sau a unei parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea, alta decat livrarea prevazuta la art. 12 alin. (1) lit. a);

- livrarea de terenuri pe care nu s-au ridicat constructii, alta decat livrarea de terenuri construibile prevazuta la art. 12 alin. (1) lit. b);
- inchirierea de bunuri imobile sau leasing.

Legat de operatiunile descrise anterior, statele membre pot acorda persoanelor impozabile *dreptul de a opta pentru impozitarea respectivelor operatiuni* (art. 137 alin. 1), urmand ca fiecare stat membru sa stabileasca normele de exercitare a acestui drept de optiune, putand chiar limita sfera de aplicare a acestuia (art. 137 alin. 2). O prima constatare: optiunea (facultatea) nu inseamna obligatie pentru un subiect de drept fiscal.

Potrivit art. 12 alin. 1, este la latitudinea statelor membre sa califice drept persoana impozabila orice persoana care efectueaza, *in mod ocazional o operatiune legata de activitatile (economice)* prevazute la art. 9 alin. (1) al doilea paragraf, si in special, livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unor cladiri si a terenului pe care se afla cladirea, inaintea primei ocupari (a), precum si livrarea de terenuri construibile (b). Se pot aplica si alte criterii decat cel "al primei ocupari", precum perioada scursa intre data terminarii constructiei si data primei livrari sau perioada scursa intre prima ocupare si data urmatoarei livrari, cu conditia ca aceste intervale de timp sa nu depaseasca cinci ani si, respectiv, doi ani (art. 12 alin. 2).

Legiuitorul roman a *transpus distorsionat dispozitiile comunitare in dispozitiile tezei a II-a* la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal, in sensul ca nu a conditionat ipoteza de exceptie, care se poate califica drept exceptie de "nescutire", (referitoare la eliminarea din campul operatiunilor scutite de taxa, cu consecinta stabilirii naturii operatiunii ca taxabila si implicit a calitatii de persoana impozabila) de existenta a doua elemente obligatorii in analiza livrarii unei constructii sau a unui teren construibil: *caracterul ocazional* (si nu obisnuit, continuu) al acestor operatiuni si *atasarea (conexitatea) lor activitatii economice de baza a persoanei impozabile* (aceste genuri de operatiuni neputand avea o existenta in dependenta).

Dimpotriva, pe plan intern a fost admisa scutirea de taxa doar in cazul tranzactiilor ocazionale, in loc ca acest regim de scutire sa se refere la cele care au caracter de permanenta.

Altfel spus, daca operatiunile imobiliare in cauza au un caracter obisnuit, fiind efectuate distinct (independent) de o activitate economica (ceea ce inseamna ca, prin ele insele, nu se subsumeaza unei astfel de **activitati**) si nu in raport de conexitate cu aceasta, nu intra in sfera taxei si nu atrag calificarea de persoana impozabila.

Prin urmare, derularea unor asemenea operatiuni, de catre o persoana care desfasoara o activitate economica, atrage calitatea de "persoana

impozabila" daca sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii: i) cladirea care face obiectul livrării sa fie o cladire noua ("inaintea primei ocupari"), ii) operatiunea de livrare respectiva sa aiba un caracter ocazional (ce nu este definit ca atare) si sa se afle in raport de conexitate cu activitatea economica de baza (ceea ce inseamna ca, *de piano*, nu se subsumeaza acesteia din urma) si iii) operatiunea sa fie considerata ca atare [si nu implicit, pe cale interpretarii extensive (prin extrapolare sau asimilare) a legii ori prin adoptarea unor norme de rang inferior legii (si care sa suplineasca astfel insuficienta reglementarii in materie) in **legislatia Statului membru** ce s-a infaptuit in plan intern doar odata cu intrarea in vigoare a O.U.G. nr. 109/2009 la 01.01.2010].

Pe de alta parte, art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal, in formularea in vigoare in cursul anului 2007, aceasta conditie a fost inlaturata odata cu intrarea in vigoare la 01.01.2008, a modificarilor legale operate in continutul Codului Fiscal (O.U.G. nr. 106/2007), prin eliminarea formulei conditionale "*daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil*" } exceptia de nescutire (ceea ce inseamna existenta obligatiei la plata taxei) pentru persoana impozabila era conditionata de efectivitatea sau vocatia exercitiului dreptului de deducere a taxei pentru construirea imobilului.

Potentul sustine ca nu a avut dreptul de deducere in anul 2007 si nu ar fi putut exercita acest drept in cursul acestui an (*termpus regit actum*), asa cum gresit se sustine la pag. 6 din R.I.F. (simpla detinere a unor facturi nu este suficienta pentru nasterea dreptului in discutie), deoarece nu a fost inregistrat in scopuri de TVA (la solicitarea sau din oficiu) si nu a depus decontul de taxa, ceea ce conduce la ideea ca era scutit de taxa prin prisma normei legale edictate.

Potrivit art. 145 alin. (4) din Codul Fiscal, exercitarea dreptului de deducere a taxei de catre o persoana, inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA (conform art. 153 Cod Fiscal), are loc in conditiile stabilite prin norme. Acest fapt presupune inregistrarea in prealabil a persoanei impozabile in scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul Fiscal (la cerere sau din oficiu de catre organul fiscal) alin. 1 si 7, urmata de depunerea decontului de taxa (prevazut la art. 156² din Codul Fiscal), in care este inscrisa taxa pe valoare adaugata deductibila.

Faptul ca organul de inspectie fiscala l-a inregistrat din oficiu in cursul inspectiei legale (incepand cu 01.11.2011 - pag. 7 din R.I.F.), si nu in cursul anului 2007 (avand posibilitatea sa o faca), nu indeplineste cerinta textului legal care a fost in vigoare doar pana la 31.12.2007. Dreptul la

ajustarea taxei deductibile, pentru persoanele impozabile care nu au solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in termenul prevazut de lege, printr-un decont depus dupa inregistrare, cu respectarea conditiilor si formalitatilor prevazute la art. 145 -149 din Codul Fiscal, a fost consacrat expres in cazul „intreprinderilor mici” odata cu intrarea in vigoare a modificarilor la Codul Fiscal (la 01.01.2010), prin completarea pct. 62 din N M adoptate in aplicarea art. 152 din Codul Fiscal, cu un nou alineat (4) care dispune in acest sens.

Este de observat un alt aspect legal de modificarea dispozitiilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal, operata prin O.U.G. nr. 106/2007 (intrata in vigoare de la 01.01.2008); prin scrisoarea nr. 4834/ 21.12.2007 (in acelasi sens este si adresa ANAF nr. 835172/04.03.2008). Uniunea Nationala a Notarilor Publici din Romania s-a adresat MFP pentru a preciza daca persoanele fizice care nu au fost inregistrate in scopuri de TVA au sau nu obligatia de plata a TVA, incepand cu 01.01.2008 (data intrarii in vigoare a noilor modificari), la instrainarea constructiilor noi sau a terenurilor construibile. MFP a raspuns prin adresa nr. 635887/23.01.2008, precizand ca *"incepand cu data de 01 ian. 2008 persoanele fizice, care, actionand de o maniera **independenta** instraineaza constructii noi sau terenuri construibile, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate ce depasesc plafonul anual de 35.000 euro (echivalent), sunt obligate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent si sa achite taxa pe valoare adaugata pentru aceste instrainari"*.

Daca obligatia fiscala (pe cele doua componente in succesiunea lor, de inregistrare si de plata a taxei) ar fi subzistat si inainte de 01.01.2008 pentru astfel de operatiuni imobiliare, organul fiscal central ar fi trebuit sa precizeze clar acest lucru (mai ales ca existau operatiuni in derulare dar si pentru intrarea in legalitate a celor care trebuiau sa se inregistreze si nu s-au inregistrat in scop de TVA). Altminteri, nu se poate retine decat caracterul de noutate al aplicarii noii reglementari, in interpretarea data de catre organul administrativ central.

Operatiunea de exploatare a bunurilor corporale imobile este nedefinita expres in Codul Fiscal. Ea putea fi definita in Codul Fiscal la Titlul VI Taxa pe valoarea adaugata, Capitolul I "Definitii" la art. 125¹ *Semnificatia unor termeni si expresii* asa cum au fost definiti multi alti termeni si expresii.

In schimb, la Titlul I, Dispozitii Generale, Capitolul 111, Definitii art. 7 pct. 32 din Codul Fiscal este definit termenul de *"transfer"* ca fiind *"orice vanzare, cesiune sau instrainare a dreptului de proprietate, precum si schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate"*,

asadar rezulta ca vanzarea dreptului de proprietate este egala cu termenul de "transfer" si nicidecum cu "exploatarea bunurilor corporale".

Operatiunile impozabile constau fie intr-o livrare de bunuri, fie intr-o prestare de servicii, efectuate cu plata de catre o persoana impozabila {art. 126 alin. 1 lit. a, c si d, art. 128 si 129 din Codul Fiscal). Livrarea de bunuri (inclusiv) imobile implica transferul dreptului de proprietate asupra acestora (art. 128 alin. 1 si 134¹ alin. 3 Codul Fiscal). Prestarea de servicii exclude un asemenea rezultat si se limiteaza la transmiterea (cedarea) folosintei bunurilor prin operatiuni de inchiriere, leasing, cedarea drepturilor de autor, intermediari, ori de utilizare temporara a acestora (art. 129 alin. 3 si alin. 4 lit.a din Codul Fiscal). Prestarile de servicii legate de bunuri imobile sunt exemplificate la pct. 13 alin. 4 din NM de aplicare ale art. 133 alin. (2) din Codul Fiscal, (*exemple*: operatiuni de genul inchirierilor, arendarilor, concesiunilor sau leasingului - avand ca obiect bunuri imobile).

Conform pct. 47 alin. (2) din NM de aplicare a art. 147 alin. (7) lit. c) din Codul Fiscal, *Operatiunile imobiliare*, reprezinta operatiuni de livrare, inchiriere, leasing, arendare, concesionare si alte operatiuni similare.

In privinta constructiilor, in Codul Fiscal se utilizeaza expres termenul de livrare (art. 141 alin. 2 lit. f).

Prin urmare, logic si rational, conceptul de "exploatare" apartine sferei prestarilor de servicii, iar vanzarea unui bun imobil are semnificatia unei "livrari". Cele doua notiuni sunt distincte, chiar daca teoretic ambele pot fi generatoare de venituri. (in acest sens, o decizie de speta adoptata in cursul anului 2009 de catre Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF [D291 -2009.pdf](#))

"Folosirea/Utilizarea" nu inseamna "vanzare", ci culegerea produsului (fructului) in urma folosirii unui bun, si in consecinta, vanzarile de imobile vizate constituie operatiuni de "livrare" si nu de "exploatare".

Chiar si asa, cele 8 acte de vanzare care au fost incheiate in decursul anului 2007 si una in 2008 raportat la intreg intervalul vizat (2007 - 2009) sau la cele de prescriptie (2005 - 2010) nu se poate afirma cu deplin temei ca tranzactiile imobiliare au avut un caracter obisnuit, de , conexe unor operatiuni comerciale de baza.

Din aceste motive, aidoma concluziei si din acest punct de vedere nu se poate retine, cu indreptatire, calitatea de persoana impozabila (in sensul TVA) si calificarea drept operatiuni impozabile a vanzarilor de imobile (livrarea unui imobil cu doua locuinte/apartamente cuplate P+M, nou construite), *care nu au fost dovedite de inspectia fiscala ca fiind folosite in*

scopuri comerciale, din patrimoniul personal, consecinta fiind aceeaasi: exonerarea de la obligatia de plata a TVA si accesoriilor acesteia.

Initial, argumentarea in drept folosita de autoritatile fiscale in calificarea persoanelor fizice ca persoane impozabile a constat in invocarea primului paragraf al art. 127 alin. (2) Cod Fiscal, referitor la activitatile comerciantilor. Este adevarat ca, potrivit regulilor generale comerciale, achizitia de bunuri in scopul revanzarii acestora constituie fapta de comert. Este la fel de adevarat ca, urmarind exclusiv regulile Directivei Europene a carei traducere fidela o reprezinta Codul Fiscal, temeiul legal invocat ar trebuie sa fie corect si suficient.

Ceea ce a fost insa neglijat la momentul demararii actiunilor ANAF in 2009 a fost prevederea expresa din Codul Comercial Roman care scoate din sfera faptelor de comert vanzarea de imobile. In scopul protejarii taranilor romani (in majoritate analfabeti la 1887) de activitatile speculatorii, Codul comercial al lui Cuza a prevazut ca numai vanzarea de marfuri si produse constituie fapte de comert, si nu cea de bunuri imobile. Cu alte cuvinte, in favoarea persoanelor juridice care vand terenuri sau constructii, opereaza legis o prezumtie relativa de necomercialitate.

De asemenea, a fost omisa introducerea in Codul Fiscal a unei definitii a comerciantului din perspectiva legii fiscale.

In traducere, incadrarea de catre ANAF a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare ca si comercianti si atribuirea din acest considerent a calitatii de persoana impozabila schioapata din punct de vedere juridic pentru ca dispozitii moderne de drept fiscal fac trimitere la norme juridice vechi de 150 de ani... . Situatiea nu este una imposibila, insa pentru a rasturna prezumtia de necomerciant care opereaza in beneficiul acestor persoane fizice, autoritatile fiscale ar trebui sa se adreseze mai intai unei instante de judecata si abia apoi in baza deciziei acesteia care sa prevada inclusiv momentul de la care persoana fizica ar fi considerata comerciant, sa isi urmeze propria judecata fiscala.

Cum nu acesta a fost mersul lucrurilor, salvarea din fata exceptiilor de procedura a fost gasita tot in Codul Fiscal, respectiv in considerarea tranzactiilor repetate cu bunuri imobile ca exploatare a bunurilor, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Desigur ca nu au intarziat sa apara reactiile la noua incadrare in drept. Incepand de la sensul de dictionar al cuvintului exploatare si pana la considerente ce tin de dreptul civil, noile aparari au incercat sa arate ca nici acest temei de drept nu este potrivit in speta de fata.

In aceasta confruntare a *dreptului fiscal* versus *dreptul civil*, autoritatile fiscale au invocat decizia Curtii Europene in cazul Van Tiem: "in virtutea asigurarii principiului neutralitatii TVA, termenul "*exploatare a bunurilor*" ar trebui interpretat in sensul cuprinderii tuturor acelor tranzactii, indiferent de forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri generate de respectivele bunuri, pe o baza continua".

Chiar si in aceasta situatie care pare a inclina balanta judecatii in mod hotarator in favoarea uneia dintre parti, nu trebuie ignorate doua aspecte:

- tipul spetelor in care Curtea Europeana insasi a inteles sa se prevaleze de decizia din cazul van Tiern
- faptul ca nu se poate vorbi despre exploatarea unui bun daca aceasta presupune insasi consumarea sa prin vanzare.

Vanzarea nu este exploatare.

Analizand jurisprudenta europeana, se constata ca decizia Van Tiem a fost invocata de Curtea Europeana ca fiind aplicabila mutadis mutandis doar in cazuri in care se discuta despre: inchirieri (a se vedea C-230/94 Renate Enkler referitor la inchirierea unei caravane si C-23/98 referitor la inchirierea unui imobil), despre concesiuni (a se vedea C-174/06 COGEP), despre acordari de imprumuturi (a se vedea C-142/99 Floridienne, in sensul considerarii acordarii de imprumuturi ca exploatare a capitalului detinut, in vederea obtinerii de dobanzi, cu caracter de continuitate) sau despre drepturi de folosinta sau alte drepturi in rem (a se vedea C-326/99 Goed Wonen, referitor la dreptul de uzufruct).

In toate aceste cazuri, bunurile corporale, actiunile, imobilele sau capitalul ramaneau in proprietatea celui care le exploata si nu se "consumau" prin instrainarea acestora.

Insasi Curtea Europeana a apreciat ca judecata din Van Tiem nu este aplicabila in cazul C 80/95 Harns and Helm (*precizand ca achizitia de obligatiuni in baza carora urmeaza a se obtine dobanzi pe o anumita perioada de timp nu poate fi **considerata** exploatare a bunurilor*) sau in cazul C-442/01 Kaphag (*in care a precizat ca achizitia de actiuni in baza carora urmeaza a se incasa in timp dividende nu reprezinta exploatare a bunurilor*}).

In cazul C-60/90 Polysar, in care era vorba despre activitatile unei societati holding de achizitie si vanzare de actiuni, reluand judecata din van Tiem referitoare la exploatarea bunurilor, Curtea Europeana si-a reformulat concluziile, precizand ca termenul "exploatare" trebuie considerat a se aplica tuturor operatiunilor, oricare ar fi forma lor juridica, prin care se urmareste obtinerea de venituri din bunurile in cauza pe o baza continua."Nu rezulta din decizia van Tiem ca simpla achizitie si detinere a actiunilor unei

companii ar trebui privita ca activitate economica conferind de drept detinatorului statutul de persoana impozabila. Simpla achizitie a participatiei in alta entitate nu echivaleaza cu exploatarea unei proprietati in scopul obtinerii din aceasta de venituri pe o baza de continuitate pentru ca orice dividend ce poate fi generat de acea detinere este rezultatul simplei detineri a dreptului de proprietate".

Si mai clar, in cazul C-77/01 EDM Mineiro in care se punea problema calificarii din perspectiva TVA a unor operatiuni repetate de achizitie si revanzare de actiuni, Curtea Europeana a precizat ca simpla achizitie si revanzare de titluri negociabile nu poate fi asimilata exploatarei unui bun destinat a produce venituri cu caracter de continuitate, singura remuneratie pentru astfel de tranzactii constand intr-un posibil profit la vanzarea titlurilor negociabile. Aceasta decizie este importanta din mai multe perspective: in primul rand spune ca exploatarea vizeaza un bun destinat obtinerii de venituri cu caracter de continuitate (si este clar ca nu i se poate atribui o astfel de destinatie unui bun care face obiectul revanzarii) si in al doilea rand, face distinctia dintre activitatile de exploatare (prestari de servicii prin natura lor) si activitatile comerciale de revanzare (livrari de bunuri, prin definitie).

In concluzie la acest punct: conform regulilor europene de TVA, tranzactiile imobiliare repetate ar constitui activitati economice taxabile de tipul activitatilor desfasurate de comercianti, si nu a activitatilor de exploatare; conform regulilor juridice, la incadrarea ca activitati comerciale a vanzarilor de imobile existind o problema de legislatie interna si cel putin o problema de procedura, si de drepturile omului.

In calculul cifrei de afaceri ce serveste drept referinta pentru stabilirea plafonului de 35.000 de euro pe anul 2007 (aferent regimului special de scutire de taxa aplicabil intreprinderilor mici), nu ar fi trebuit incluse de catre organul de inspectie fiscala livrarile de active fixe corporale (art. 152 alin. 2 lit. a din Codul Fiscal). Activul corporal fix este definit ca fiind orice activ detinut pentru a fi utilizat in livrarea de bunuri (art. 125¹ alin. 1 pct. 3 si art. 7 alin. 1 pct. 16). Mai mult, din redactarea pct. 37 alin. (2) din NM emise in aplicarea art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul Fiscal (text legal declarat aplicabil de organul de inspectie fiscala), rezulta explicit ca o "*constructie noua*" este asimilata unui "*activ corporal fix*".

Si cum toate operatiunile, asa-zis economice si impozabile din anul 2007 se rezuma la cele 2 acte de vanzare a apartamentelor din duplex, ce reprezinta operatiuni de livrare a activelor fixe (constructii noi) detinute in patrimoniul personal, rezulta neindoielnic ca nu s-a atins si nu s-a depasit plafonul minim de 35.000 euro prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul Fiscal.

În consecință, nu îi sunt aplicabile dispozițiile art. 152 alin. (6) din Codul Fiscal, respectiv ale pct. 62 alin. (2) lit. a) din NM cu privire la obligativitatea înregistrării în scopuri de TVA {în termen de 10 zile, care începe să curgă din prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit), precum și la plata taxei și a accesoriilor aferente de la data la care contribuabilul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de TVA (începând cu expirarea termenului de 10 zile).

Pe de altă parte, trebuie observat că norma legală (art. 152 alin. 6 Cod Fiscal) utilizează conjunctiva "și" în privința condițiilor de aplicare a textului legal, în sensul că, pe lângă criteriul nivelului cifrei de afaceri în raport cu plafonul de scutire, intervine în prealabil și acela al aplicării efective a regimului special de scutire de către persoana impozabilă, care presupune existența unei "solicitări" de scutire de taxă, în regim special, adresată de persoana impozabilă organului fiscal competent (art. 152 alin. 1 Cod Fiscal).

Petentul susține că nu a prezentat o astfel de "solicitare" organului fiscal și nu a figurat în evidențele fiscului ca persoană impozabilă careia i se aplica regimul special de scutire.

În acest context, organul de inspecție fiscală susține că sunt incidente și dispozițiile art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Codul Fiscal, care reglementează regimul obligației de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor impozabile. Potrivit acestui text legal, obligația de solicitare a înregistrării în scopuri de TVA, înainte de realizarea unor operațiuni taxabile încumbe acelei persoane care "declară" că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire. Din acest punct de vedere, petentul susține că nu a prezentat organului fiscal o astfel de "declarație", ceea ce înseamnă că dispozițiile legale la care face trimitere organele de inspecție fiscală nu îi sunt aplicabile.

Organele de inspecție fiscală au calculat și stabilit obligațiile fiscale accesorii, în cuantum total de lei, prin raportare la luna calendaristică ca perioadă fiscală, începând cu 26.04.2007 și până la data de 18.10.2011.

În principiu, majorările de întârziere se datorează de debitorul fiscal în cazul neachitării, la termenul de scadență [Expresia „scadență” desemnează momentul în care obligația devine exigibilă, prin împlinirea termenului suspensiv care afectează executarea ei (M. Muresan. *Dictionar de drept civil*, Editura "Cordial Lex". Cluj-Napoca. 2009, p. 624).

La rândul său, noțiunea de "termen" (suspensiv) semnifică evenimentul care, până la împlinirea lui, suspendă exigibilitatea (executarea) obligației generate de act (*Ibidem*, p. 657). Deci, "scadență" reprezintă împlinirea unui "termen" obligational, motiv pentru care formula "termen de scadență" este o tautologie, a unei

obligatii fiscale de plata (art. 119 Cod de procedura fiscala). Calculul majorarilor de intarziere se efectueaza pentru fiecare zi de intarziere, pe intervalul (inclusiv) cuprins intre ziua urmatoare termenului de scadenta si data stingerii obligatiei fiscale de plata (art. 120 Cod de procedura fiscala).

In regula generala, creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute de Codul Fiscal (art. 111 alin. 1 Cod de procedura fiscala). Pentru *diferentele* de obligatii fiscale principale (cum este si cazul de fata), stabilite potrivit legii, termenul de plata se stabileste in functie de *data comunicarii* acestora (art. 111 alin. 2 Cod de procedura fiscala). Decizia de Impunere (D.I.) a fost comunicata, prin inmanarea unui exemplar sub semnatura, in data de 23.11.2011, iar termenul de plata a obligatiei principale a fost stabilit pana la data de 20 a lunii urmatoare comunicarii actului (pag. 6 din D.I.), adica pana la 20.12.2011 (numai de la aceasta data curg majorarile de intarziere, in temeiul unei decizii separate de impunere).

Punctul de pornire al majorarilor de intarziere, situat in ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale (prevazuta in Codul Fiscal) pentru care s-a stabilit diferenta, vizeaza „*diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor contribuabilului sau din modificarea unei decizii de impunere*” (art. 120 alin. 2 Cod procedura fiscala), ipoteza legala care nu este incidenta in speta.

Potrivit art. 157 alin. (1) din Codul Fiscal, obligatia de plata a taxei devine "*exigibila*" la data la care exista obligatia depunerii decontului de taxa prevazut la art. 156² Cod Fiscal, potrivit caruia *persoanele inregistrate in scopuri de taxa*, conform art. 153 Cod Fiscal, trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 (inclusiv) a lunii urmatoarea celei in care se incheie perioada fiscala.

Asadar, "exigibilitatea obligatiei de plata" este organic legata (si conditionata), in primul rand, de inregistrarea in scopuri de taxa a subiectului impozabil, si subsecvent, de existenta obligatiei de depunere a decontului de taxa. Petentul sustine ca nu a fost inregistrat in scopuri de taxa, si ca atare, nu-i revenea obligatia depunerii decontului.

Organul fiscal avea posibilitatea si obligatia de a-l inregistra din oficiu in scopuri de taxa (art. 153 alin. 7 Cod Fiscal) -aceasta exigenta legala se coreleaza cu prevederile art. 7 alin. (2) si (3) din Codul de procedura fiscala, care configureaza rolul activ ce-i revine organului fiscal, in sensul ca acesta are obligatia sa examineze in mod obiectiv si din oficiu starea de fapt fiscala, obtinand si utilizand *toate* informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, cu luarea in vedere a tuturor circumstantelor edificatoare, pentru a se naste in sarcina sa, obligatia de depunere a decontului

de taxa si implicit pentru a deveni exigibila obligatia de plata (cu consecinta curgerii majorarilor de intarziere de la acele momente anterioare).

Astfel, ca sursa de informare au existat "declaratiile privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal" OMF si al ministrului justitiei nr. 330/I357/C/2007 privind procedura de incasare si virare, precum si obligatiile declarative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal.

Acest ordin, la randul sau, a fost inlocuit de ordinul comun nr. 1706/1899/C/2008 privind aprobarea procedurilor de stabilire, plata si rectificarea a impozitului pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal si a modelului si continutului unor formulare prevazute la Titlul III (Impozitul pe venit) din Codul Fiscal. Acest ultim ordin cuprinde formularul 208 "Declaratie informativa privind impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal", respectiv informatiile din baza proprie de date (impozitul pe venit aferent vanzarilor de imobile a fost retinut si virat la buget de birourile notariale la care au fost incheiate actele de vanzare), si cum organul fiscal nu a indeplinit aceasta cerinta legala, inregistrarea din oficiu s-a produs abia in cursul inspectiei fiscale, sub nr. 14715 din 03.10.2011.

Este de principiu ca inregistrarea nu poate produce efecte retroactive; data de la care persoanele impozabile vor fi inregistrate in scopuri de taxa se stabileste prin OPANAF (pct. 62 alin. 2 lit. a teza finala din N.M. pentru aplicarea art. 152 Cod Fiscal, asa cum acesta a fost completat prin H.G. nr. 1620/2009, pe temeiul rolului activ ce ii incumba, ii revine propria culpa (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*) in trenarea si clarificarea acestei situatii fiscale, aparand ca incorecta (injusta) stabilirea majorarilor de intarziere.

Organele de inspectie fiscala fiscala invoca ca temei de drept prevederile art. 152 alin. (6), ultima teza, din Codul Fiscal, conform caruia "daca persoana impozabila (intreprindere mica care aplica regimul special de scutire) nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind *taxa de plata si accesoriile aferente*, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa conform art. 153 Cod Fiscal", dar norma legala citata stabileste ca premisa indispensabila aplicarea, efectiva, a regimului de scutire de taxa de catre persoana impozabila, ceea ce presupune existenta unei solicitari de scutire de taxa, in regim special, adresata de persoana impozabila organului fiscal competent (art. 152 alin. 1 Cod Fiscal) si inregistrarea acesteia in evidentele fiscului cu aplicare regimului special de scutire.

Calculul TVA de baza (si automat accesorii) nu este corect intrucat

nu s-a luat in considerare TVA deductibila (care trebuia constatata de catre organele de inspectie fiscale in R.I.F.) aferenta facturilor de achizitie materiale (depusa in faza controlului initial cu ocazia incheierii PV de constatare 14469/29.10.2010).

Accesoriile nu au fost corect stabilite de catre organele de inspectie fiscale, intructa din Anexa nr. 4 la R.I.F. se poate observa ca acestea au fost calculate si pentru perioada 22.12.2010 -17.10.2011 in care inspectia fiscala a fost suspendata.

Decizia de impunere se emite si se comunica de catre organul fiscal doar pentru obligatiile fiscale principale (stabilite ca suplimentare), deoarece pentru obligatiile fiscale accesorii se emite o decizie separata (intocmita in conditiile aprobate prin OMF), ce este asimilata unei decizii de impunere (art. 86 alin. 6, art. 88 lit. c si art. 119 alin. 4 din Codul de procedura fiscala). Rezulta din cele ce preced, ca mai intai se stabilesc prin decizie separata obligatiile fiscale principale suplimentare, cu mentiunea in cuprinsul deciziei a termenului de plata scadent, dupa care se emite o noua decizie cu obligatiile accesorii (majorari si dobanzi de intarziere, penalitati de intarziere) in cazul in care aceste obligatii fiscale astfel stabilite nu sunt platite de contribuabil in termenul fixat de organul de control fiscal.

Aceasta exigenta legala nu a fost indeplinita de organul fiscal, fapt care antreneaza nulitatea/desfiintarea deciziei contestate.

In baza art. 104 cod procedura fiscala, inspectia trebuia sa se finalizeze in maxim 3 luni; in realitate ANAF a finalizat inspectia cu depasirea termenului imperativ (de 3 luni), intervenind decaderea astfel ca actele contestate sunt lovite de nulitate. Neindeplinirea actului procedural in termenul prevazut de lege atrage decaderea care consta in pierderea dreptului de a indeplini acest act, care consta in raportul de inspectie fiscala (vezi practica judiciara Sentinta 1580/CA/724.1/2009 a Tribunalului Valcea in dosar 1992/90/2009 ramasa definitiva si irevocabila prin Decizia Curtii de Apel Pitesti).

Prin adresa 866013/08.09.2009, emisa de Dl. Director General Marian Morcoasa catre toate Directiile Generale ale Finantelor Publice din tara, impreuna cu Nota 866013/02.09.2009, aprobata de Presedinte Sorin Blejnar si Vicepresedinte George Bogdan au fost stabilite criteriile de control ale tranzactiilor imobiliare, care sunt ilegale si neconstitutionale, prin care se incalca drepturile **fundamentale** ale contribuabililor. Aceste masuri nu respecta legea fiscala, controalele sunt abuzive si sunt premeditat executate, formularele si procedura de modificare a vectorului fiscal cu privire la TVA fiind publicate abia prin Ordinul ANAF 1786/28.04.2010.

Daca controlul inopinat face parte dintr-o strategie de control si el este continuat cu inspectie fiscala partiala pentru verificarea controlului, rezulta ca subiectul fiscal a fost controlat continuu de cele 2 controale care nu sunt diferite, ci complementare, in esenta unul face controlul de fond (concretizat prin incheierea P.V. nr. 12469/29.10.2010) si unul emite o opinie in baza controlului de fond (concretizat prin incheiere R.I.F nr. 11439/31.10.2011). Petentul considera ca se afla in fata unui singur control, fie el "*control inopinat*" sau "*inspectie fiscala*" a carei durata nu trebuie sa afecteze legea, respectiv art. 104 din Codul Fiscal.

Actele ulterioare facute pe baza unui act efectuat dupa expirarea termenului legal imperativ sunt si ele atinse de sanctiunea nulitatii, daca nu pot avea o existenta de sine statatoare. In realitate organele de inspectie fiscala au finalizat controlul pe durata a 13 luni (s-a sczut perioada in care inspectia fiscala a fost suspendata 21.12.2010 - 17.10.2011), incepand cu Invitatiea nr. 2612/09.03.201 si terminand cu Raportul de Inspectie Fiscala 11439/31.10.2010.

Potentul afirma ca nu a fost instiintat de catre organele de inspectie fiscala despre discutia finala in care urma sa ii fie prezentat proiectul de raport de inspectie fiscala impreuna cu constatările si consecintele lor fiscale, pentru a isi exprima punctul de vedere in scris cu privire la constatările inspectiei.

Mentioneaza ca, cu toate ca organele de inspectie fiscala afirma ca a fost invitat pe data de 25.10.2011 ora 10 la sediul lor nu a primit nici un fel de instiintare (prin posta cu aviz de confirmare a primirii si nici telefonic).

Daca organele de inspectie fiscala doreau ca sa participe la discutia finala, puteau sa-l contacteze si telefonic, la fel cum au facut-o in nenumarate randuri, nu mai departe de ultima adresa transmisa in 22.11.2011, recomandata cu aviz de primire, pentru a ii fi inmanate Decizia de Impunere si R.I.F. ocazie cu care, dupa ce a primit adresa in 23.12.2011, a fost contactat telefonic imediat pentru a fi invitat sa ridice aceste doua acte de control fiscal de la sediul lor.

Acest fapt incalca dispozitiile art. 107 Cod de procedura fiscala si atrage anulara raportului de inspectie fiscala cu consecinta anularii deciziei de impunere.

1.In exemplele aratate la NM de aplicare la art. 127 al. 2 pct. 3(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal coroborata cu HG nr.44/2004 pentru aprobarea NM reactualizat in 2010, se face referire la anii 2009 si 2010 intrucat ele au fost concepute cu aplicare de la acea data si nu cu aplicare din 2004, 2006, 2007 sau 2008. De ce nu s-au dat exemple cu anii 2004 pana in 2008? pentru ca in subconstientul legiuitorului era clar ca ele se aplica din momentul adoptarii lor, pentru viitor.

2.Între anii 2004 și 2009 Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal și HG nr.44/2004 privind NM de aplicare nu faceau nici o referire suplimentară pentru *ce înseamnă continuitate* în cazul vânzării-cumpărării de imobile; termenul de *continuitate pentru vânzări-cumpărări de imobile* nu are temei de drept.

În anul 2010 în Legea nr.571/2003 coroborată cu HG nr.44/2004 privind Codul Fiscal cu NM de aplicare referitoare la art. 127 al. 2 pct. 3 alin (5), se definește continuitatea: " *În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic.*"

3.Neexistând explicații clare prin norme metodologice la acea vreme petentul considera că a procedat corect și a fost de bună credință în raport cu organul Fiscal, neînregistrându-se în scop de TVA, Codul Fiscal coroborat cu NM de aplicare actualizat în anul 2010 fiind pentru viitor și neputând avea efect retroactiv așa cum prevede Constituția României.

4.Deasemenea se vede că legea lasă loc de interpretare din moment ce numai la data de 01.01.2008 intră în vigoare OUG nr.106/2007 privind modificarea Codului Fiscal care explică art. 141 alin. (2) lit.f) și modifică partea introductivă astfel:

"j) 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." Pana la data de 31.12.2007 art. 141 alineatul (2) litera f) stipula:

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

5.Norma Fiscală nu trebuie să dea loc la interpretări. Cele arătate mai sus nu sunt în concordanță cu Principiile Fiscalității din Codul Fiscal prevăzute începând cu 2004, și anume la Capitolul II, Interpretarea și modificarea Codului Fiscal, Principiile Fiscalității art.3 pct. b și d:

"Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii: b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv aceștia să poată

urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale; d) eficienta impunerii prin asigurarea stabilitatii pe termen lung a prevederilor Codului fiscal, astfel incat aceste prevederi sa nu conduca la efecte retroactive defavorabile pentru persoane fizice si juridice, in raport cu impozitarea in vigoare la data adoptarii de catre acestea a unor decizii investitionale majore."

De asemenea nu sunt in concordanta cu art. 5 din HG nr.44/2004 referitor la NM de aplicare ale Codului Fiscal care stipuleaza la art. 5 (1) ca: "*Ministerul Finantelor Publice are atributia elaborarii normelor necesare pentru aplicarea unitara a prezentului cod.*"

6.Din moment ce doar in anul 2009 ANAF emite Ordinul 1415/11.08.2009, "privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice", publicat in MO nr.591/ 26.08.2009 este clar ca doar atunci apare *intentia colectarii* de TVA de la persoane fizice.

7.De ce daca, ANAF sustine ca legea era clara si ca exista aceasta obligativitate inca din anul 2002, de inregistrare a persoanelor fizice care deruleaza tranzactii imobiliare in scopuri de TVA, nu s-a efectuat nici un control si nu s-a inregistrat nici o persoana fizica din oficiu pana in anul 2009? .In toate comunicatele de presa publice afisate pe site.urile DGFP din toata tara nu se face nici o referire la controalele efectuate la persoane fizice care sa le fi vizat tranzactiile imobiliare, pana dupa al doilea semestru 2009. Cum este posibil sa se reclame si sa se sanctioneze neconformitatea contribuabililor la niste reguli fiscale pe care nici fiscul nu le cunostea?

8. In perioada 2002 - Ian.2008 nu au fost incheiate, la notariate, tranzactii imobiliare, vanzari ale persoanelor fizice in care pretul purta TVA. Acest lucru are o importanta majora intrucat nu se poate ca absolut nimeni dintre acestea, nici notarii, sa nu inteleaga legea. Deci practic, legea nu exista. (se poate observa ca respectivele contracte de vanzare -cumparare au fost facute la acelasi notar si acesta l-ar fi sfatuit in mod sigur ca sa actioneze corect in privinta TVA, *asa cum in contractele de vanzare cumparare incheiate intre persoane fizice incepand cu 2010 este facuta expres referire la TVA, pentru vanzatorul persoana fizica.*) Mai mult, sunt in cauze similare chiar notari publici si primarii.

9.La inceputul anului 2008 activitatea notariala a fost blocata pentru cateva saptamani, datorita faptului ca nu a fost clar cum se incasa TVA persoanelor fizice pentru **tranzactiile** imobiliare, ca urmare a intrarii in vigoare la data de 01.01.2008 a OUG nr.106/2007 privind modificarea Codului Fiscal. Uniunea Notarilor Publici din Romania a incercat sa obtina clarificari privind

aplicarea de TVA. Raspunsul a fost ca, *incepand* cu 1 ianuarie 2008, pentru persoanele fizice care efectueaza tranzactii economice cu caracter de continuitate se aplica TVA, insa termenul de *continuitate pentru vanzari-cumparari de imobile* nu a fost definit.

10. Autoritatile fiscale cunosteau ca in perioada de boom imobiliar, 2002-2008, cumpararea si vanzarea de imobile a devenit un "sport national", peste tot inclusiv in media (ziare si televiziune) se discuta despre profiturile care pot rezulta din cumpararea vanzarea imobilelor dar in toata aceasta perioada ANAF s-a complacut in nestiinta din moment ce acum afirma ca legea era clara in privinta TVA la persoane fizice, nerespectand astfel dispozitiile art. 7 alin. (5) din Codul de Procedura Fiscala care stipuleaza:

"Organul fiscal indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale. Indrumarea se face fie ca urmare a solicitarii contribuabililor, fie din initiativa organului fiscal. "

11. Asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, pentru toate sumele intrate in patrimoniul s-a platit impozit pe venit. Dupa cativa ani, printr-o campanie de mobilizare generala a fiscului, aceste tranzactii perfect legale, transparente si impozitate, sunt supuse unei noi taxe, textul legal nemodificandu-se (doar in anul 2009 cu intrare in vigoare doar odata cu 01.01.2010.).

Singurul lucru care s-a schimbat a fost atitudinea guvernului si fiscului fata de textele legale in vigoare la aceea data, ceea ce denota o atitudine arbitrara si ilegala a organelor ce trebuie sa aplice legea.

Necesitatea clarificarii modului de impozitare a tranzactiilor persoanelor fizice a fost semnalata constant, insa autoritatile fiscale nu au reactionat. Astfel, acestia nu au lamurit aceasta procedura, mai mult decat atat au si refuzat inregistrarea persoanelor fizice in scopuri de TVA, motivand ca nu este necesar ori ca nu exista procedura; intr-o declaratie de presa redada in nr. 3699/11.08.2006 al ziarului Ziua, presedintele ANAF afirma ca: "in raport de dispozitiile Codului Comercial, nu se pot impune la plata TVA persoanele fizice care efectueaza vanzari de imobile". Prin faptul ca aceste lucruri n-au fost clare nici macar pentru ANAF se dovedeste ca au recunoscut tacit ca nu exista clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale care sa permita taxarea acestor operatiuni.

Avand in vedere lipsa de reactie in timp a autoritatii fiscale in a emite clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale in discutie, apreciaza ca modalitatea in care se solicita plata TVA aferenta tranzactiilor imobiliare desfasurate, la aceasta data, de catre autoritatea fiscala, *prezinta o incalcare a*

principiului bunei credinte ce ar trebui sa guverneze raporturile de drept procesual fiscale asa cum prevede art. 12 din Codul de Procedura Fiscala.

II. Din verificarea documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat deficiente care au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 31.10.2011 in baza caruia 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./1/31.10.2011.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatorului TVA de plata in suma de lei, majorari si dobinzi de intirziere in suma de lei si penalitati de intirziere in suma de Lei.

In urma analizarii contractelor de vnzare - cumparare intocmite de sotii si s-a constatat ca in anul 2007 s-au efectuat 7 tranzactii imobiliare realizind o cifra de afaceri de lei din operatiuni scutite, respectiv vnzarea a 5 apartamente vechi situate in Timisoara si operatiuni impozabile, respectiv vnzarea unei constructii noi prin doua contracte de vnzare cumparare.

Prima tranzactie efectuata de d-l la data de 22.01.2007 consta in vnzarea unui apartament care nu se incadreaza in categoria constructiilor noi si nu a suferit nici un fel de transformari asa cum este prevazut, la art. 141 alin. (2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Desi aceasta operatiune este scutita de taxa, valoarea de tranzactie in suma de **....lei**, depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut la art. 152, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, respectiv 119.000 lei, iar cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale.

Operatiuni impozabile derulate de catre contribuabil, se concretizeaza in livrari de locuinte cuplate P+M, nou construite (2 contracte de vnzare cumparare), situate in localitatea Dumbravita, judetul Timis.

Imobilul a fost construit in baza autorizatiei de construire nr.126/14.04.2006 iar la terminarea lucrarilor a fost incheiat procesul verbal de

receptie la terminarea lucrarilor nr.16/16.01.2007.

Contribuabilul a apartamentat cele doua locuinte cuplate P+M in data de 01.03.2007, conform actului de apartamentare autentificat sub nr...../01.03.2007 de Biroul Notarilor Publici Doros Golban Curuti, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:" livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

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

Se mentioneaza ca in contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr...../01.03.2007, unde este tranzactionata locuinta nr.2, din cele doua locuinte cuplate partile contractante declara urmatoarele : " Am incheiat intre noi Promisiune bilaterala de vanzare cumparare autentificata sub nr...../17.07.2006 de notar public Doros Adela Ana din Timisoara. anexata, pe care o consideram indeplinita prin incheierea acestui contract.

Asa cum reiese din cele prezentate mai sus, dl avea intentia de a vinde cele doua locuinte (duplex) inca din luna iulie 2006 cand a incheiat promisiunea bilaterala de vanzare cumparare, respectiv cand a procedat la apartamentarea acestui imobil.

Din tranzactiile efectuate persoana fizica impreuna cu sotia au obtinut venituri cu caracter de continuitate si dobandesc astfel calitatea de persoana impozabila conform urmatoarelor prevederi legale : art.127 alin.(1) si alin. 2, art. 128 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu titlul VI pct.3 , alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

III.Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, biroul solutionare contestatii retine ca

obiectul contestatiei il reprezinta decizia de impunere nr./1/31.10.2011, privind obligatiile de plata a TVA stabilita suplimentar de inspectia fiscala in suma de lei si accesorii in suma totala de lei si solicita:

- sa se admita contestatia asa cum a fost formulata si sa se dispuna anulara, desfiintarea in tot a acestor acte administrative fiscale ca nelegale si netemeinice, cu consecinta exonerarii de la plata sumei de lei cu titlu de obligatii fiscale constand in TVA in suma de lei principal si lei accesorii (..... lei majorari de intarziere, lei dobanzi si lei penalitati de intarziere).

- sa se suspende executarea actului administrativ atacat de catre organul de solutionare a contestatiei competent, pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei pe considerentul existentei unei indoieli puternice asupra legalitatii actelor atacate, dublate de iminenta producerii unei vatamari ireparabile in patrimoniu, in imprejurarea in care se va trece la executarea acestora.

In fapt, in perioada verificata 01.01.2005 - 30.06.2010, dl. a desfasurat activitati economice constand in tranzactii imobiliare cu apartamente vechi si constructii noi din patrimoniul personal pentru care nu face dovada ca bunurile imobiliare tranzactionate au fost utilizate in scopuri personale iar din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute.

Urmare analizei efectuate asupra continutului contestatiei, organul competent sa solutioneze contestatia precizeaza urmatoarele :

1.Referitor la dobandirea calitatii de persoana impozabila, prin depasirea plafonului de scutire TVA, de catre persoana fizica trebuie precizat ca in perioada 01.01.2007-31.12.2008, impreuna cu sotia, au efectuat un numar de 28 transferuri de proprietati imobiliare din care:

- 20 tranzactii imobiliare **in calitate de mandatar**, constand in terenuri arabile extravilane si vii in extravilan;

- 8 tranzactii imobiliare **in calitate de vanzator**, constand in vanzarea a 6 apartamente vechi situate in Timisoara si doua locuinte cuplate P+M nou construite, situate in localitatea, judetul Timis.

In anul **2007** persoana fizica, a efectuat 7 tranzactii imobiliare realizand o cifra de afaceri de lei atat din operatiuni scutite, respectiv (5 apartamente vechi situate in Timisoara) cat si operatiuni impozabile, respectiv livrari de locuinte cuplate P+M, nou construite (2 contracte de vanzare cumparare), situate in localitatea Dumbravita, judetul Timis.

Imobilul a fost construit in baza autorizatiei de construire nr..... iar la terminarea lucrarilor a fost incheiat procesul verbal de receptie la terminarea

lucrarilor nr.16/16.01.2007.

Contribuabilul a apartamentat cele doua locuinte cuplate P+M in data de 01.03.2007, conform actului de apartamentare autentificat sub nr...../01.03.2007 de Biroul Notarilor Publici Doros Golban Curuti, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141, alin.(2), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:" livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

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

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

Se mentioneaza ca in contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr..../01.03.2007, unde este tranzactionata locuinta nr.2, din cele doua locuinte cuplate partile contractante declara urmatoarele : " Am incheiat intre noi Promisiune bilaterala de vanzare cumparare autentificata sub nr...../17.07.2006 de notar public Doros Adela Ana din Timisoara, pe care o consideram indeplinita prin incheierea acestui contract.

Asa cum reiese din cele prezentate mai sus, dl avea intentia de a vinde cele doua locuinte (duplex) inca din luna iulie 2006 cand a incheiat promisiunea bilaterala de vanzare cumparare, respectiv cand a procedat la apartamentarea acestui imobil.

Din tranzactiile efectuate persoana fizica impreuna cu sotia au obtinut venituri cu caracter de continuitate si au dobandit calitatea de persoana impozabila.

Contestatorul contesta calitatea sa de persoana impozabila, sustinind pe de o parte ca nu are calitatea de comerciant si, pe de alta parte ca tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice non-profesionisti nu pot fi tratate ca operatiuni imobiliare.

Trebuie precizat insa, contrar sustinerilor, ca potrivit dispozitiilor art. 127 alin. 1 Cod fiscal *este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. 2, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei*

activitati. Potrivit alin.2 al aceluasi articol, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusivDe asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

Aceste dispozitii se coroboreaza cu cele ale art. 128 din Codul fiscal, in forma in vigoare la data efectuarii tranzactiilor imobiliare, potrivit carora este considerata livrarea de bunuri (ca operatiune cuprinsa in sfera de aplicarea a TVA) transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

Se apreciaza ca sunt indeplinite cerintele impuse de cele doua articole mentionate, intrucit petentul a realizat venituri cu caracter de continuitate din vanzarile efectuate in perioada verificata, iar vanzarile efectuate corespund notiunii de livrare de bunuri avuta in vedere de art. 128 din codul fiscal.

Trebuie precizat ca in cadrul alin.8 al art. 128 din codul fiscal, in forma in vigoare la data efectuarii tranzactiilor, sunt enumerate operatiunile care nu constituie livrare de bunuri in sensul alin. 1, respectiv care nu sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei; printre aceste operatiuni nu sunt incluse vanzarile repetate de imobile de catre o persoana fizica.

De asemenea, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei nici sustinerile persoanei fizice potrivit carora „*nu a desfasurat nici o activitate economica in nici una din acceptiunile definite la art. 127 alin.(2) din Codul fiscal [...] vanzarea de imobile nu este definita nici de Codul Comercial ca fiind o fapta de comert, fiind exclusa din enumerarea expresa si limitativa prevazuta de dispozitiile art.3 din Codul Comercial*”, avand in vedere faptul ca din punct de vedere fiscal, TVA aferenta livrarii unui bun imobil este supusa legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale (Codul civil), drept pentru care tranzactiile efectuate de catre contribuabil (vanzarile de imobile) trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal. Se retine ca, independent de calificarea tranzactiilor din Codul civil, in materia fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din acelasi act normativ, conform carora:

"ART. 1 (3) In materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal.

ART. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Prima tranzactie efectuata de d-1 la data de 22.01.2007, consta in vanzarea unui apartament, care nu se incadreaza in categoria constructiilor noi si nu a suferit nici un fel de transformari asa cum este prevazut, la art 141 alin. (2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: " livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial al taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:.

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

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

Desi aceasta operatiune este scutita de taxa, valoarea de tranzactie in suma de lei depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut la art. 152, alin.(1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de BN a Romaniei la data aderarii, respectiv 119.000 lei, iar cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale.

In aceasta situatie, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire respectiv pana la data de 10.02.2007, asa cum prevede art.152, alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, urmand a fi inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.03.2007.

"Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153.

Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art.153 "

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata (01.03.2007-30.06.2010) si accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 62 alin. (2), lit.a) din H.G. nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza: " in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

2. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se precizeaza ca pentru imobilul construit (doua locuinte cuplate P+M), situat in localitatea, judetul Timis, dl. a achizitionat materiale de constructii, tamplarie PVC si ar fi avut dreptul sa deduca TVA aferenta acestora daca s-ar fi inregistrat in scopuri de taxa dupa depasirea plafonului de scutire TVA.

Deoarece persoana fizica nu a solicitat inregistrarea in scopuri de taxa, organele de inspectie fiscala in urma controlului inopinat efectuat, au solicitat inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile art.153 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare " In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5) si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu".

In baza adresei nr...../29.09.2011 Biroul Registru Contribuabili si declaratii fiscale a inregistrat in scopuri de Taxa persoana fizica incepand cu data de 01.11.2011.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a TVA din facturile de achizitii de materiale de constructii si timplarie PVC organul competent sa solutioneze contestatia retine ca potrivit dispozitiilor art. 146 alin. a din Codul fiscal, persoana impozabila care solicita deducerea de TVA trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. 5; ori printre informatiile prevazute la art. 155 alin. 5 lit. e din Codul fiscal este prevazut si codul de inregistrare fiscala a cumparatorului, ceea ce inseamna ca legiutorul a avut in vedere, ca regula generala, posibilitatea deducerii doar pentru persoana inregistrata ca platitor de TVA.

Aceasta concluzie rezulta si din interpretarea art. 145 alin. 4 Cod fiscal, coroborate cu dispozitiile pct. 45 alin.1 din NM de aplicarea ale Codului de procedura fiscala, din care rezulta, prin exceptie, dreptul de deducere pentru operatiunile efectuate inainte de inregistrare ca platitor de TVA este admisibil doar pentru persoanele care intentioneaza sa desfasoare o activitate economica si sa se inregistreze ca platitor de TVA, drept care poate fi realizat dupa efectuarea formalitatilor de inregistrare.

Acest drept este recunoscut doar contribuabilului care a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, iar nu si contribuabilului care, desi ar fi trebuit sa se inregistreze, nu a facut-o si este depistat astfel de organele de inspectie fiscala.

Aceasta concluzie rezulta si din dispozitiile art. 152 alin. 6 teza finala din Codul fiscal, explicitate prin pct. 62(2) lit. a din NM, potrivit carora in sensul art. 152 alin.6 din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o.

Prin taxa datorata sau pe care ar fi datorat-o, cum se mentioneaza la pct. 62(2) lit. a din NM nu se poate intelege decit TVA aferenta tranzactiilor, respectiv care ar fi trebuit colectata, sau care ar fi trebuit mentionata in factura de catre persoana obligata la plata; taxa datorata nu echivaleaza prin urmare cu notiunea de sold rezultat in urma decontului.

Odata stabilit ca prin sintagma de taxa datorata, or pe care persoana ar fi datorat-o, respectiv daca s-ar fi inregistrat in termenul legal, se

intelege taxa aferenta tranzactiei, respectiv taxa ce trebuia colectata, iar nu taxa rezultata in urma deductiei, rezulta fara dubiu din dispozitiile art. 152 alin. 6 teza finala din Codul fiscal, explicitate prin pct. 62(2) lit. a din NM, exclud posibilitatea contestatorului de a-si deduce taxa achitata la rindul sau furnizorilor de materiale ori prestatorilor de servicii.

Cu alte cuvinte, legiuitorul a inteles sa sanctioneze contribuabilul care s-a sustras obligatiei de colectare a TVA, potrivit art. 150 alin. 1 lit.a din Codul fiscal, prin negarea dreptului de deductie, recunoscut doar persoanelor care respecta legislatia in materie.

Avand in vedere cele prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de lei.

3.Referitor la conditia de forma a deciziei prin care se stabilesc obligatiile accesorii de plata si calculul acestora mentionam urmatoarele :

In conformitate cu prevederile art.91 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicat cu modificarile si completatile ulterioare, organele fiscale au dreptul de a stabili obligatii fiscale in termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala.

Termenul de prescriptie prevazut la art. 91 se suspenda conform art.92 lit.b) din Codul de Procedura Fiscala pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale.

La art. 119 alin. 1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala legiuitorul precizeaza: “ *Pentru nechitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intirziere.*”

Termenul de scadenta este stabilit prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru fiecare categorie bugetara in parte; nu se poate face confunda termenul de scadenta cu termenul de plata acordat de legiuitor pentru achitarea debitelor suplimentare stabilite de organele de inspectie fiscala.

Pina la implinirea termenului de plata organele fiscale nu vor initia procedura de executare a debitelor dar calculul accesoriilor se face de la termenul de scadenta pina la achitarea in totalitate a debitelor.

Conform celor prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au procedat corect cu privire la stabilirea obligatiilor fiscale accesorii.

Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale a fost intocmita conform Ordinul presedintelui ANAF nr. 1415/11.08.2009, privind aprobarea modelului si continutului unor documente si

formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, intocmindu-se o singura decizie de impunere atat pentru obligatiile fiscale principale cat si pentru obligatiile fiscale accesorii ale acestora.

In baza celor prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de Lei.

4. Referitor la tehnica de control si durata controlului mentionam urmatoarele:

Controlul s-a efectuat urmare a adresei A.N.A.F. nr. 866013/08.09.2009 inregistrata la D.G.F.P. Timis sub nr. 31213/09.09.2009 si la S.A.F.-A.I.F. sub nr. 5036/10.09.2009, completata cu circulara A.N.A.F. inregistrata la D.G.F.P. Timis sub nr. 33815/02.10.2009, respectiv la S.A.F. - A.I.F. sub nr. 5977/02.10.2009, prin care s-a dispus organizarea si desfasurarea actiunii de impunere a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare si daca s-au inregistrat ca platitori de TVA, pentru perioada 2005 - 2009.

In baza programului de activitate nr. 1505/09.02.2010 si a ordinului de serviciu nr. 701/13.05.2010 s-a efectuat controlul inopinat la persoana fizica, incheindu-se Procesul Verbal nr. / 29.10.2010 si propunerea de efectuare a unei inspectii fiscale partiale pentru determinarea valorii taxei pe valoare adaugata pentru tranzactiile imobiliare efectuate de contribuabilul verificat (formular RIF .../04.11.2010).

Controlul inopinat este o procedura de verificare factica si documentara, in principal, ca urmare a unei sesizari cu privire la existenta unor fapte de incalcare a legislatiei fiscale, fara anuntarea in prealabil a contribuabilului.

Procesul verbal intocmit in baza controlului inopinat nu constituie act administrativ fiscal, asa cum este el definit la art. 41 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde este prevazut ca „actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent in aplicarea legislatiei privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor si obligatiilor fiscale”.

In urma incheierii procesului verbal nu s-au stabilit obligatii fiscale si nu s-a emis o decizie de impunere. Pentru determinarea valorii TVA pentru tranzactiile imobiliare efectuate de catre contestatar a fost efectuata inspectia fiscala partiala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../31.10.2011, care reprezinta titlu de creanta.

5. Referitor la discutia finala cu contribuabilul mentionam urmatoarele:

Procedandu-se in conformitate cu prevederile art. 107 din O.G. nr.92/2003 republicata, persoanei fizice i-a fost transmisa prin posta

instiintarea pentru discutia finala nr...../21.10.2011, prin care a fost invitat pentru a purta discutia finala cu organul de inspectie fiscala, in data de 25.10.2011, ora 10, respectiv pentru a-i fi prezentat proiectul de raport de inspectie fiscala impreuna cu constatarile si consecintele lor fiscale si, totodata, pentru a-si exprima punctul de vedere cu privire la constatarile inspectiei, in conformitate cu prevederile art.9, alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata.

Instiintarea pentru discutia finala a fost returnata de catre Posta Romana in data de 08.11.2011, dupa expirarea termenului de pastrare deoarece dl. nu a fost gasit la domiciliul, motiv pentru care a fost avizat de catre posta sa se prezinte la ghiseu, pentru a intra in posesia corespondentei, acesta neprezentandu-se.

De asemenea mentionam ca Decizia de Impunere impreuna cu RIF si anexele acestuia au fost comunicate contribuabilului, conform art.44, alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare prin posta cu confirmare de primire. Dl. Corici Ioan nu a fost gasit la domiciliul, motiv pentru care a fost avizat de catre posta sa se prezinte la ghiseu, pentru a intra in posesia corespondentei, acesta neprezentandu-se. Deoarece termenul de pastrare de catre posta a expirat, la data 22.11.2011, Decizia de Impunere impreuna cu Raportul de Inspectie fiscala si anexele au fost returnate pe motiv ca nu a fost gasit la domiciliu.

In conformitate cu prevederile art.44 alin.(2¹) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dl. Corici Ioan a fost contactat telefonic in vederea prezentarii acestuia la sediul DGFP Timis-SAF-AIF in vederea comunicarii actului de control prin remitere sub semnatura. La data de 23.11.2011 acesta s-a prezentat la sediul DGFP Timis-SAF-AIF Timisoara, bd.Gheorghe Lazar, nr.9B, camera 505, ridicand actul de control.

6.Referitor la solicitarea contestatorului de suspendare a executarii actului administrativ atacat de catre organul de solutionare a contestatiei competent, pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei pe considerentul existentei unei indoieli puternice asupra legalitatii actelor atacate, dublate de iminenta producerii unei vatamari ireparabile in patrimoniu, in imprejurarea in care se va trece la executarea acestora terebuie precizat ca pentru a raspunde acestui capat de cerere se face trimitere la art. 215 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si anume:

1).Introducerea contestatiei pe cale administrativa de atac nu suspenda executarea actului administrativ fiscal.

2).Dispozitiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executarii actului administrativ fiscal, in temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificarile ulterioare. Instanta competenta poate suspenda executarea, daca se depune o cautiune de pina la 20% din cuantumul sumei contestate, iar in cazul cererilor al caror obiect nu este evaluabil in bani, o cautiune de pina la 2.000 lei”

Pentru cele prezentate anterior se va respinge contestatia, pentru acest capat de cerere, pentru lipsa de competenta.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr./20.01.2012 se

DECIDE

- respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de lei ce se compune din :

- TVA de plata	lei
- majorari de intirziere	lei
- penalitati de intirziere	lei

- prezenta decizie se comunica la :- D-1

- Activ. de inspectie fiscala - serv. insp. fiscala PF2

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

p. DIRECTOR EXECUTIV

.....