



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Directia Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice - Timișoara  
Serviciul Solutionare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
e-mail : [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)

### D E C I Z I E nr. 2837/943/24.11.2014

privind solutionarea contestatiei formulate de dl. ....are domiciliul fiscal in .....

Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizat de AJFP Timis – Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. ....inregistrata la DGRFP Timis sub nr. ....cu privire la contestatia formulata de dl. ....

.....are domiciliul fiscal in .....

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

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

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; DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

**I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... si solicita anularea partiala a acesteia** ca fiind netemeinica si nelegala, avand in vedere urmatoarele MOTIVE:

La data de 14.07.2014 , organul fiscal, respectiv Agentia Nationala Administrare Fiscala - Directia Generala a Finantelor Publice Timis, i-

a comunicat petentului Decizia de impunere nr. .... impreuna cu Raportul de Inspectie Fiscala nr. ...., acte administrativ-fiscale ce dispun ca petentul este obligat la plata sumei de .....lei, suma compusa din TVA .....lei, majorari intarziere si dobanzi .....lei si .....lei penalitati.

Din cuprinsul motivelor de fapt ce au stat la baza luarii acestei decizii de impunere, reiese ca organele de inspectie fiscala au considerat ca tranzactiile imobiliare efectuate de ..... si sotia .....au fost efectuate de acestia in calitate de comercianti si persoane impozabile din punct de vedere al TVA in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, indeplinind din punct de vedere al organelor fiscale conditiile pentru ca activitatea petentului sa fie tratata ca fiind activitate comerciala purtatoare de TVA.

Pentru a ajunge la aceasta concluzie, organele de control fiscal au interpretat in mod eronat vointa legiuitorului si au facut adaugiri nepermise la lege, dupa cum urmeaza:

### **Clasificarea petentului ca persoana impozabila TVA**

Pentru sprijinirea acestei afirmatii, in cuprinsul deciziei de impunere se arata faptul ca potrivit art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „in sfera de aplicare a TVA se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) Constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) Locul de livrare a bunurilor sau a prestarilor de servicii este considerat a fi Romania;
- c) Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) Livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);

Intr-adevar, petentul a vandut unele apartamente proprietate personala in schimbul unui pret si este adevarat faptul ca aceste apartamente se aflau pe teritoriul Romaniei, dar fortarea textelor legale de catre organele de control pentru a se incadra vanzarilor in sfera de aplicare a art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal depaseste orice limita a legalitatii. Fortarea la care face referire petentul este reprezentata de interpretarea fara continut si baza legala a textelor mai sus mentionate, dupa cum urmeaza:

Art. 127 alin. (1) - „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.”

Art. 127 alin. (2) - in sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii

(...). De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Petentul sustine ca nu este producator de apartamente, nici comerciant de apartamente atata vreme cat acestea erau proprietatea sa personala si nici prestator de servicii.

Interpretand literal textul de lege reprezentat de dispozitiile art. 127 din modul de redactare al acestuia, petentul considera ca, in primul rand, se afla in ipoteza unei taxari prin raportare la calitatea de comerciant al persoanei si nu la o taxare cu privire la faptele (eventual fapte de comert) realizate de acesta.

In consecinta, calitatea de subiect de drept fiscal din perspectiva taxei pe valoarea adaugata este data, in primul rand, de calitatea de comerciant. Avand insa in vedere faptul ca persoanele fizice nu pot, din punct de vedere subiectiv, realiza fapte de comert decat in formele strict prevazute de lege (ca persoane autorizate sa desfasoare astfel de activitati), considera ca persoanele fizice nu pot intra in sfera notiunii de comerciant decat in situatiile limitate, cand acestia ar fi inregistrati ca si comercianti prin prisma altor fapte de comert si ar vinde bunuri imobile din patrimoniul profesional ca fapta subiectiva de comert cu bunuri imobile din patrimoniul de afectatiune. Insa nici in aceasta situatie transferul bunurilor imobile care nu se afla in patrimoniul de afectatiune nu ar constitui o operatiune impozabila din punct de vedere al TVA.

In ceea ce priveste referinta la activitatile comerciantilor, pentru ca operatiunile sa fie incadrate in aceasta ipoteza, ar trebui ca acestea sa fie desfasurate de comercianti, respectiv persoane inscrise in Registrul Comertului. Calitatea de comerciant se dobandeste prin obtinerea autorizatiilor prevazute de lege in vederea exercitarii activitatii de comert, efectuarea de acte de comert fara autorizatie reprezentand conform legii o infractiune.

Prin urmare, daca interpretarea ANAF ar fi corecta, in masura in care o persoana nu a dobandit calitatea de comerciant in modalitatile prevazute de lege, insa a efectuat fapte de comert, reprezentantii ANAF ar trebui sa sesizeze in prealabil organele de cercetare penala, iar in functie de solutiile date, sa recupereze eventualul prejudiciu in cadrul dosarelor penale prin constituire de parte civila. In niciun caz insa aceste sume nu pot fi recuperate pe baza unor controale efectuate impotriva unor persoane care nu aveau calitatea de contribuabili.

Art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede ca sunt scutite de la plata TVA operatiunile de livrare a unei constructii, a unei parti din constructii si a terenului pe care sunt construite precum si a oricarui alt teren. Totusi, prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti din aceasta sau a unui teren constructibil daca este efectuata de o persoana impozabila care nu si-a exercitat dreptul de deductie. Din acest text rezulta urmatoarele concluzii:

- daca suntem in prezenta unei livrari de constructii noi, pentru ca scutirea sa nu actioneze, deci se percepe TVA, conditia este ca persoana care efectueaza livrarea sa fie o persoana impozabila in intelesul art. 127. In consecinta, analiza art. 127 devine esentiala: daca persoana care efectueaza livrarea nu poate fi clasificata ca persoana impozabila, operatiunea de livrare a unei constructii noi va fi scutita de plata TVA;

- teza a II-a a art. 127 dispune ca ar constitui activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. In mod evident, venituri cu caracter de continuitate se obtin doar din inchirierea sau din leasingul bunurilor imobile si nu din vanzarea acestora. Prin urmare, legatura dintre vanzarea unui imobil si veniturile cu caracter de continuitate este fortata si nu rezista unei analize serioase. Incercarea de a incadra activitatea de vanzare a unui imobil care constituie o operatiune uno ictu (cu executare instantanee si care nu se poate repeta, excluzandu-se astfel caracterul continuu) in categoria celor care ar asigura venituri cu caracter de continuitate asa cum procedeaza pentru moment organele de control fiscal constituie un surogat, un paliativ, menit sa ascunda formularea deficitara a textului legal.

Conform art. 13 din Codul de procedura fiscala, interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege. In concluzie, normele fiscale sunt de stricta interpretare, iar aceasta incercare de extindere a textului art. 127 alin. (2) de la activitatile de inchiriere sau leasing la cele de vanzare reprezinta o adaugire nepermisa la text, adaugire care nu se sprijina pe niciun criteriu rational de interpretare prin analogie; intre situatia analizata (vanzarea de locuinte) si textul legal (obtinerea de venituri cu caracter de continuitate) nu exista nicio legatura demonstrabila.

Normele metodologice in acest caz prevad urmatoarele: in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C- 186/89 Van Tien, C-306/94 Regie Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). In aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Ori, din cuprinsul tuturor contractelor de vanzare-cumparare ce sunt anexate raportului de inspectie fiscala rezulta ca orice apartament instrainat de petenti este apartament (locuinta) proprietate personala, caz in care chiar normele metodologice ale Codul Fiscal prevad ca aceste vanzari nu reprezinta o activitate economica.

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 inasa 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 ope 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 deoarece dispozitii moderne de drept fiscal fac trimitere la norme juridice vechi de 150 de ani.

Situatia nu este una imposibila, inasa 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 spete ca cea de fata.

In concluzie, petentul considera ca nu exista in prezent texte legale eficiente care sa permita impozitarea TVA a vanzarilor de imobile de catre persoanele fizice, achizitionate sau construite pe cont propriu.

Potentul considera ca reprezentantii ANAF trebuie sa demonstreze ca imobilele proprietate personala, aflate in patrimoniul personal al persoanei fizice, nu au fost folosite in scop personal astfel incat sa fie aplicabile prevederile normelor metodologice ale art. 127 - persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin

venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Ori, impunand plata TVA la vanzarea acestor imobile, ANAF considera, fara a avea probe inasa in acest sens, ca imobilele respective nu au fost folosite niciodata in scop personal. Petenta considera ca ANAF trebuie sa probeze contrariul, sarcina probei nefiind a contribuabilului, deoarece nu exista o prezumtie legala de comercialitate a vanzarii de imobile ci dimpotriva, tocmai datorita mentinerii concepiei Codului Comercial de la 1887, exista o prezumtie de necomercialitate a vanzarii de imobile.

In concluzie, incadrarea de piano a acestor activitati la art. 127 alin. (2) teza a II-a nu este justificata, solutia corecta constand in identificarea activitatii economice ca facand parte din cea a producatorilor ori a comerciantilor lato sensu, deci a caracterului lor de profesiune, de acte cu caracter permanent etc. in baza regulilor elaborate in traditia dreptului comercial. Daca aceasta solutie nu va fi adoptata, va trebui fie sa astepte constituirea unei jurisprudente constante asupra „caracterului ocazional”, fie completarea Codului fiscal cu un text care prevede expres neimpozitarea operatiunilor ocazionale, prin transpunerea in dreptul intern a optiunii din art. 12 paragraf 1 din Directiva nr. 112/2006/CE.

### **Aplicarea retroactiva a dispozitiilor Codului Fiscal**

Mai mult de jumătate din prevederile legale invocate de organele de control fiscal au avut aplicabilitate doar incepand cu data de 01.01.2010, data la care a intrat in vigoare Ordonanta de Urgenta nr. 109 din 2009. Aceasta metoda de inducere in eroare a contribuabililor, dar mai ales a instantelor de judecata, are la baza tocmai slabiciunea tratata de normele fiscale in contradictoriu cu normele Codului civil.

Astfel art. 127 alin. (2<sup>1</sup>) - Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme (acest alin. a fost introdus prin art. (1) pct. 98 din Ordonanta de Urgenta nr. 109/2009, incepand cu data de 01.01.2010, ulterior anilor in care s-au efectuat o parte din vanzari). Pentru a demonstra o legatura intre vanzarile locuintelor proprietate personala si o activitate economica, organele de control au invocat texte de lege inexistente la momentul vanzarilor respective. Asa cum am aratat mai sus, alin. (2) indice 1 al art. 127 a fost introdus prin OUG nr. 109/2009 cu aplicare de la 01.01.2010, caz in care organele de control fiscal ar fi trebuit sa trateze ca vanzari - operatiuni comerciale doar contractele incheiate dupa data de 01.01.2010, anterior acestei date neexistand un cadru legal pentru clasificarea activitatilor ca fiind activitati comerciale.

In consecinta, singurul aspect legal ce ne-ar putea introduce in aceasta sfera de analiza a TVA ar fi exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

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 Tiem;
- 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 (a se vedea C-326/99 Goed Wonen, referitor la dreptul de uzufruct).

Ca o simpla observatie, 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 exploatarii 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).

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 avem o problema de legislatie interna si cel putin o problema de procedura.

Referitor la modul de calcul al TVA, organele de control fiscal trebuiau sa calculeze TVA ca fiind inclus in pret si nu sa adauge aceasta taxa la pretul deja stabilit de catre parti si platit de catre cumparator.

Privind modul in care organele de control fiscal au inteles sa aplice TVA-ul la tranzactiile de vanzare-cumparare, acestea interpreteaza trunchiat Decizia Curtii Europene de Justitie data in cauzele C-249/12 si C-250/12. CJUE a aratat ca:

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

In motivare, Curtea arata ca, atunci cand un contract de vanzare a fost incheiat fara a se mentiona TVA, in ipoteza in care furnizorul, potrivit dreptului national, nu poate recupera de la dobanditor TVA solicitata ulterior de administratia fiscala, luarea in considerare a totalitatii pretului, fara deducerea TVA, drept baza asupra careia se aplica taxa ar avea drept consecinta aplicarea sa cu privire la acest furnizor si, asadar, ar intra in contradictie cu principiul



potrivit caruia TVA este o taxa pe consum, care trebuie suportata de consumatorul final.

Asadar, CJUE a statuat faptul ca in situatia in care partile nu mentioneaza regimul TVA in cadrul contractelor de vanzare-cumparare, TVA trebuie considerata ca fiind deja inclusa in pret, astfel incat calculul valorii TVA se face scazand aceasta taxa din pretul contractual. Incalcand flagrant decizia Curtii Europene de Justitie, organele de control fiscal au adaugat la pretul vanzarii taxa pe valoare adaugata, plasandu-se astfel in afara legii.

Din punctele 35 si 37 din Decizie, sintetizand, se poate trage concluzia ca TVA se poate adauga la pret doar daca legislatia nationala permite adaugarea la pretul stipulat a unui supliment corespunzator TVA. Per a contrario, daca legislatia nationala nu permite aceasta adaugare, TVA trebuie considerata ca fiind inclusa in pret.

Pentru a putea justifica acest grav derapaj de la principiile de legalitate ce guverneaza materia, organele de control fiscal afirma faptul ca in dreptul nostru national este permisa adaugarea la pretul stabilit in cadrul contractului de vanzare cumparare a TVA. Este cel putin ridicol sa considere ca, in conditiile Codului civil roman, cu prilejul incheierii unui act juridic civil intre vii, asa cum este un contract de vanzare-cumparare incheiat intre persoane fizice, poti modifica unilateral pretul vanzarii. Conform art. 1650 Cod civil, vanzarea este contractul prin care vanzatorul transmite sau, dupa caz, se obliga sa transmita cumparatorului proprietatea unui bun in schimbul unui pret pe care cumparatorul se obliga sa il plateasca.

Orice modificare a pretului de vanzare, avand in vedere ca in cuprinsul contractelor ce reprezinta legea partilor se vorbeste despre pret ca fiind un pret ferm si definitiv, nu poate duce decat la aplicarea prevederilor legate in materia viciilor de consimtamant, conform art. 1206 si urmatoarele din Codul Civil. Este deci imposibil sa modifichi pretul vanzarii unui apartament fara acordul cumparatorului, care va opune tot timpul exceptia neacceptarii noului pret, cu consecinta directa a rezoluzionarii contractului prin punerea partilor in situatia anterioara.

Este deci mai mult decat evident faptul ca in dreptul nostru national nu este permisa, cel putin in materia vanzarilor de locuinte intre doua persoane fizice cumparator - vanzator, modificarea unilateral a pretului prin adaugarea unui supliment de taxa.

Organele de control trebuie sa stapaneasca si elemente de drept civil, nu numai de drept fiscal, si astfel sa calculeze TVA ca fiind inclusa in pret si nu ca adaugata la acesta.

Ca o dovada a modului discretionar si inconstant al considerarii TVA, pentru contractele nr. 98/18.01.2010. nr. 43/01.02.2010. nr. 44/01.02.2010. nr. 651/25.02.2010, nr. 283/28.05.2010 si 1970/16.07.2010, petentul a prezentat declaratii privind cota redusa de TVA de 5%, iar organele de control au

considerat cei 5% ca fiind inclusi in pretul vanzarii, desi in cuprinsul contractelor de mai sus nu se face vorbire despre TVA. Pentru restul contractelor, unde nu s-au putut prezenta declaratii aferente cotei reduse de TVA, organele de control au adaugat TVA de 19% si de 24% la pretul prevazut in contracte, mod de calcul ce vine in directa contradictie cu Decizia Curtii Europene de Justitie.

**Un ultim aspect ce trebuie a fi mentionat este cel legat de locuintele personale vandute in luna octombrie a anului 2009.** Desi aceasta luna era prima in care s-a incasat contravaloarea acestor locuinte, penalitatile, dobanzile si TVA-ul au fost calculate si pentru acestea, desi abia din luna noiembrie a anului 2009 s-ar fi putut constata depasirea plafonului TVA. Petentul nu avea cum sa prevada valoarea tranzactiilor ce urmau a fi incheiate decat dupa incasarea pretului, urmand ca din cea de-a 10-a zi a lunii urmatoare depasirii plafonului sa fie teoretic obligati la inscrierea in scopuri TVA. Asadar, petentul considera ca locuintele personale vandute in prima luna de la receptia cladirii, respectiv contractele nr. 796, nr. 865 si nr. 864, au fost vandute inainte de constatarea depasirii plafonului de scutire TVA, urmand eventual sa declare aceste venituri si sa devina persoane impozabile din punct de vedere al TVA doar din luna noiembrie a anului 2009, conform art. 153 alin. (1) punctul b): persoana impozabila trebuie sa solicite inscrierea in scopuri TVA la organul fiscal competent daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit acest plafon”.

Prin urmare, contractele de vanzare-cumparare incheiate in luna in care s-a depasit acest plafon nu sunt susceptibile de a o cercetate sub aspectul TVA, ci doar cele incheiate incepand cu luna noiembrie a anului 2009.

Avand in vedere cele de mai sus, petentul solicita admiterea constatarei formulate impotriva Deciziei de impunere nr. .... precum si a Raportului de Inspectie Fiscala nr. ...., in baza carora a fost obligat la plata sumei totale de .....lei, suma compusa din TVA .....lei, majorari intarziere si dobanzi .....lei si .....lei penalitati 15%, si, pe cale de consecinta, solicita desfiintarea actelor fiscale atacate, conform dispozitiilor art. 216 punctul 3 din Codul de procedura fiscala.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...., organele de inspectie fiscala din cadrul DGRFP Timisoara - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA in suma de .....lei si accesorii in suma de 396.435 lei.

Obiectivul inspectiei fiscale l-a reprezentat verificarea respectarii prevederilor legale privind TVA aferenta tranzactiilor cu proprietati imobiliare, pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca in Lista nominala a beneficiarului de venit intocmita in baza informativa D208 din evidenta AJFP

Timis pentru perioada 01.12.2008-31.12.2013, perioada supusa controlului inopinat, sunt inscrise 19 pozitii (respectiv 6 contracte de vanzare-cumparare in anul 2009, 9 contracte de vanzare-cumparare in anul 2010, 2 contracte de vanzare-cumparare in anul 2011 si 2 contracte de vanzare-cumparare in anul 2013).

Din confruntarea datelor inscrise in „Lista nominala a beneficiarului de venit conform declaratiei 208” pentru dl. .... cu contractele de vanzare-cumparare, echipa de inspectie fiscala a constatat ca operatiunile efectuate de catre contribuabil, in calitate de vanzator, reprezinta tranzactii cu imobile, respectiv apartamente, detinute in coproprietate devalmasa in cadrul familiei impreuna cu sotia .....Florica.

Pentru exploatarea bunurilor imobile detinute in coproprietate in cadrul familiei, persoana impozabila este, conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> punctul 18 si a prevederilor art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 modificata, familia privita ca orice asociere constituita in mod legal, deoarece conform prevederilor art. 30 din Codul familiei bunurile dobandite in timpul casatoriei, de oricare dintre sotii, sunt, de la data dobandirii lor, bunuri comune ale sotilor. Orice conventie contrara este nula, iar potrivit art. 35 din Codul familiei sotii administreaza si folosesc impreuna bunurile comune si dispun tot astfel de ele. Oricare dintre sotii, exercitand singur aceste drepturi, este socotit ca are si consimtamantul celuilalt sot. Cu toate acestea, nici unul dintre sotii nu poate instraina si nici nu poate greva un teren sau o constructie ce face parte din bunurile comune, daca nu are consimtamantul expres al celuilalt sot, iar art. 127 alin. (1) Legea nr. 571/2003 defineste persoana impozabila ca fiind orice persoana care actioneaza de o maniera independenta.

Conform art. 125<sup>1</sup> punctul 18 din Legea nr. 571/2003 cu aplicare in perioada verificata, persoana impozabila are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, (...) si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica.

Conform prevederilor art. 127 alin. (10) orice forma de asociere fara personalitate juridica, se trateaza drept asociere in participatiune, care nu da nastere unei persoane impozabile separate.

In acest sens organul de control a desemnat sa indeplineasca obligatiile privind TVA pe domnul ....., in conditiile in care din verificarea documentelor rezulta ca exista obligatia inregistrarii in scopuri de TVA, pentru operatiunile imobiliare.

In vederea stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de TVA, persoana fizica ..... trebuie sa intruneasca urmatoarele conditii:

- potrivit Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 126 alin. (1) prevede ca „in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;
- c) livrarea bunurilor sau prestare a serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2);”

Astfel, conform art. 126 alin. (1) lit. a) coroborat cu art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dl. .... a efectuat livrari de bunuri cu plata. Prin livrare de bunuri se intelege, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

„orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.” La alin. (2), al aceluasi articol, se specifica faptul ca „prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie”.

Conform art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, locul livarii pentru bunurile imobile tranzactionate de dl. .... este in Romania, respectiv acolo unde se gasesc bunurile in momentul in care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate.

Persoana fizica ..... a realizat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, 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.”

Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice conform prevederilor pct. 3 alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile de la data de 01.01.2007 „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau 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.”

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de una pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute. Astfel, livrarile de bunuri efectuate de contribuabil in anul 2009 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 care specifica ca „nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.”

Din analiza celor antementionate, organul de control a constatat ca operatiunile realizate de dl. .... indeplinesc cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a) - d) din Legea nr. 571/2003, fiind astfel operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca anterior efectuarii tranzactiilor cu imobile din anul 2009, dl. .... a construit 2 corpuri de cladire in regim de inaltime S+P+6E+Er si S+P+4E, blocuri situate pe str. Miresei, nr. 10, din loc. Timisoara in baza Certificatului de Urbanism nr. 8190/30.12.2008 si a Autorizatiei de construire nr. 1369/13.07.2009 eliberata de Primaria Municipiului Timisoara, pentru executarea lucrarilor de construire rezultand cele doua blocuri tip S+P+6E+Er si S+P+4E acestea fiind receptionate in baza procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de de 21.07.2009 si a autorizatiei de functionare emisa de catre Primaria Municipiului Timisoara.

In conformitate cu prevederile punctului 3 (4) din HG nr. 44/2004 privind aprobarea NM de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completariile ulterioare, in cazul construirii de bunuri imobile de catre persoane fizice, in vederea vanzarii, activitatea economica este considerata ca fiind inceputa in momentul in care persoana fizica intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei respective trebuie apreciata in baza elementelor obiective, angajarea de costuri si investitii pregatitoare initierii activitatii economice.

In consecinta, echipa de inspectie fiscala a constatat ca prima tranzactie efectuata la data de 06.10.2009 a fost superioara plafonului de scutire TVA, apreciand caci contribuabilul avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA conform art. 153 alin. (1) lit. a) punct 1), inaintea efectuarii in aceiasi zi a tranzactiei intrucat prima tranzactie nu poate fi considerata ocazionala si neimpozabila, activitatea economica considerandu-se ca fiind inceputa la data obtinerii certificatului de urbanism si a autorizatiei de construire nr. 1369/13.07.2009, acte eliberate de catre Primaria Municipiului Timisoara,

depasind plafonul anual de scutire de .....lei, determinat conform art. 152 din Legea nr. 571/2003 inca de la infiintare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2007 pentru livrarile de imobile provenite din activitatea economica, persoana impozabila a incasat avansuri in suma de 51.500 euro, superioare plafonului de scutire, astfel ca inca inainte de efectuarea primelor livrari de apartamente acesta avea previzionarea veniturilor ce urma a fi realizate superioare plafonului anual de scutire TVA, avand obligatia ca inainte de efectuarea livrarilor sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cifra de afaceri estimata a fi realizata fiind superioara plafonului anual de scutire TVA.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. .... putea estima in mod real depasirea plafonului anual de scutire TVA inainte efectuarii operatiunilor taxabile din data de 06.10.2009, intrucat in anul 2007 a incasat un numar de 2 avansuri aferente a doua livrari ulterioare, in suma totala de .....euro odata cu semnarea promisiunii de vanzare pentru apartamentele nr. 1 si nr. 14 construite in baza autorizatiei de construire nr., iar tranzactiile imobiliare se efectueaza in forma autentica, in fata notarului public, ceea ce presupune cunoasterea in prealabil atat de vanzator cat si de cumparator a clauzelor contractuale, inclusiv a pretului.

In urma efectuarii verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila ..... nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in regim normal de taxare potrivit art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, nu a prezentat evidente pentru operatiunile reglementate de Titlul VI din Codul fiscal conform dispozitiilor art. 156 alin. (2) si nu a depus decontul de taxa pe valoarea adaugata conform art. 156<sup>2</sup> alin. (1) din acelasi act normativ, pentru perioada ..... De asemenea, prin contractele de vanzare, persoana impozabila nu a colectat TVA, pretul incasat fiind fara TVA (nu se prevede ca pretul de vanzare include TVA).

Din documentele emise de catre Primaria Municipiului Timisoara, organul de control a constatat ca dl. .... a intentionat sa desfasoare activitate economica in momentul obtinerii autorizatiei de construire nr. 1369 din data de ....., prin care a fost autorizat sa construiasca 2 cladiri, rezultand doua blocuri tip S+P+6E+Er si S+P+4E care ulterior au facut obiectul vanzarii.

In situatia in care persoana fizica deruleaza deja constructia unui imobil in vederea vanzarii, activitatea economica fiind deja inceputa, orice livrare efectuata ulterior nu mai este considerata ocazionala.

Avand in vedere cele mentionate, organul de control a constatat ca prima livrare de imobil efectuata la data de in valoare de lei, constand in apartamentul nr. 19, situat in loc. Timisoara, str. Miresei, nr. 10, compus din

doua camere si dependinta din cadrul imobilului, asa cum rezulta din contractului de vanzare - cumparare autentificat cu nr. la data de, nu este o livrare ocazionala si este superioara plafonului anual de scutire TVA prevazut pentru intreprinderile mici.

Conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este operatiune scutita de TVA fara drept de deducere livrarea unei constructii, cu exceptia constructiilor noi. Conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) punct 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, livrarea unei constructii noi inseamna livrarea efectuata pana la data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari.

In cazul primei livrari a constructiei efectuata de contribuabil in valoare de lei, data primei ocupari este data de, data procesului verbal de receptie definitiva a constructiei, asa cum prevede punctul 37.3 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Astfel aceasta livrare se considera livrare de constructie noua, daca este efectuata pana la data de 31.12.2010.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca prima tranzactie efectuata la data de este superioara plafonului de scutire TVA, contribuabilul avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA conform art. 153 alin. (1) lit. a) punct 1), inaintea efectuarii in aceiasi zi a tranzactiei intrucat prima tranzactie nu poate fi considerata ocazionala si neimpozabila, activitatea economica considerandu-se ca fiind inceputa la data de obtinerii certificatului de urbanism si a autorizatiei de construire nr. 1369/....., acte eliberate de catre Primaria Municipiului Timisoara, depasind plafonul anual de scutire de .....lei, determinat conform art. 152 din Legea nr. 571/2003 inca de la infiintare. Totodata in anul 2007 pentru livrarile de imobile provenite din activitatea economica, persoana impozabila a incasat avansuri in suma de .....euro superioare plafonului de scutire astfel ca inca inainte de efectuarea primelor livrari de apartamente acesta avea previzionarea veniturilor ce urmau a fi realizate superioare plafonului anual de scutire TVA, avand obligatia ca inainte de efectuarea livrarilor sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cifra de afaceri estimata a fi realizata fiind superioara plafonului anual de scutire TVA.

Domnul ..... putea estima in mod real depasirea plafonului anual de scutire TVA, inainte efectuarii operatiunilor taxabile din data de, intrucat in anul 2007 a incasat 2 avansuri in suma totala de .....euro odata cu semnarea promisiunii de vanzare pentru apartamentele nr. 1 si nr. 14 construite in baza autorizatiei de construire nr. ....../....., iar tranzactiile imobiliare se efectueaza in forma autentica, in fata notarului public, ceea ce presupune cunoasterea in prealabil, atat de vanzator cat si de cumparator a clauzelor contractuale, inclusiv a pretului.

In consecinta, echipa de inspectie fiscala a constatat ca prima tranzactie efectuata la data de 06.10.2009 a fost superioara plafonului de scutire TVA, contribuabilul avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA conform art. 153 alin. (1) lit. a) punct 1), inaintea efectuarii in aceiasi zi a tranzactiei imobiliare intrucat prima tranzactie nu poate fi considerata ocazionala si neimpozabila, depasind plafonul de scutire determinat conform art. 152 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 inca de la infiintare. De regimul special de scutire TVA prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 pot beneficia doar intreprinderile mici care estimeaza la infiintare o cifra de afaceri anuala inferioara plafonului de scutire de .....lei (35.000 euro x 3,3817 lei/1 euro).

Domnul ..... nu s-a inregistrat in termen ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA la organul fiscal teritorial conform art. 153 alin. (1) lit. a) punct 1), inaintea efectuarii tranzactiei din data de ....., din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din contractele de vanzare - cumparare efectuate de catre contribuabil si identificate cu lista nominala a beneficiarului de venit cod 208, pana la finalizarea controlului inopinat, a rezultat ca persoana fizica ..... impreuna cu sotia .....Florica a realizat o cifra de afaceri din vanzari imobiliare, dupa cum urmeaza:

- .....
- .....
- .....

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, persoana impozabila stabilita in Romania a carei cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderarii, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire TVA, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003. Daca cifra de afaceri realizata ori declarata este superioara plafonului special de scutire de 35.000 euro, persoana impozabila nu poate aplica regimul special de scutire TVA.

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 intrucat cifra de afaceri realizata ori pe care avea obligatia de a o declara la inceperea activitatii este superioara plafonului special de scutire TVA, respectiv 250.507 lei. Incasarea avansului de .....euro in anul 2007 pentru tranzactiile care urmau sa se realizeze reprezinta o proba suficienta care demonstreaza faptul ca persoana fizica ..... intentiona sa realizeze operatiuni taxabile si cunostea faptul ca la momentul inceperii activitatii economice ce implica operatiunile taxabile cifra sa de afaceri anuala estimata era superioara plafonului de scutire TVA avand obligatia declararii acestei cifre de afaceri superioare plafonului



de scutire TVA si inregistrarii in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare.

Astfel, conform prevederilor punctului 66 (13) din HG nr. 44/2004 privind NM date in aplicarea art. 153 din Codul fiscal, organul de control a stabilit consecintele fiscale, respectiv baza impozabila si TVA pentru anul 2009 pentru care contribuabilul avea obligatia colectarii TVA in suma de .....lei, pentru anul 2010 avea obligatia colectarii TVA in suma de .....lei .

Fata de operatiunile taxabile, persoana impozabila a realizat si operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere reprezentand livrari de constructii vechi, prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, care au fost livrate dupa 31 decembrie a anului urmatoar primei ocupari, respectiv au fost livrate dupa data de 31decembrie 2010, data primei ocupari fiind data de 21.07.2009, data receptiei finale a apartamentelor.

Pentru operatiunile taxabile in baza prevederilor art. 140 alin. (1), art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, art. 126 alin. (9) lit. a) si art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu aplicare in anul 2009, 2010, organul de control a colectat suplimentar TVA in suma totala de .....lei, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19 %, 24 % si 5 % asupra bazei, pe care contribuabilul trebuia sa o colecteze daca ar fi solicitat inregistrarea in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) punctul 1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare.

Prin necolectarea TVA in suma de .....lei, persoana impozabila a incalcat prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 .

Tranzactiile taxabile efectuate de contribuabil in perioada verificata, modul de calculare a TVA precum si tratamentul fiscal si provenienta terenurilor vandute a fost prezentat de organele de inspectie fiscala in anexa nr. 9 la raportul de inspectie fiscala.

TVA colectata suplimentar de organul de control a fost stabilita conform art. 140 din Legea nr. 571/2003, modificata, si conform Deciziei nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale, prin aplicarea cotei standard de 19 % si 24 % asupra bazei impozabile, intrucat in contractele de vanzare partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, TVA colectata suplimentar fiind in suma de .....lei, cu exceptia contractelor de vanzare nr. ...., in care in baza declaratiilor in forma autentica date de cumparatori ulterior tranzactiilor rezulta ca pretul convenit include si TVA cu cota de 5 %.

Pentru a beneficia de cota de 5% aferenta tranzactiilor autentificate prin contractele de vanzare nr. 98/18.01.2010, nr. ...., persoana impozabila ..... a prezentat declaratiile date pe proprie raspundere de catre cumparatori ca la data tranzactiei au indeplinit conditiile pentru a

beneficia de cota redusa de TVA de 5 % pentru livrarea de locuinte ca parte a politicii sociale. De asemenea, organul de control a verificat daca vanzarile respective se incadreaza in conditiile prevazute la art. 140 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003, constatandu-se ca acestea sunt indeplinite.

Pentru TVA colectata suplimentar aferenta perioadei verificate 01.12.2008-31.12.2013, in suma totala de .....lei, conform prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art. 119 si respectiv art. 120, cu modificariile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a calculat majorari de intarziere in suma de .....lei si dobanzi in suma de .....lei calculate de la scadenta in functie de perioada fiscala aferenta perioadei verificate si pana la data de .....

De asemenea, au fost calculate si penalitati de intarziere in surna de 69.301 lei prin aplicarea cotei de 15% pentru debitului neachitat de .....lei care a inregistrat intarzieri la plata mai mari de 90 de zile, calculate de la data de .....si pentru care scadenta a intervenit anterior datei de ....., conform art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile ulterioare.

De asemenea, pentru avansul incasat in suma de 17.100 euro (73.354 lei), dupa data de la care avea obligatia aplicarii regimului normal de taxare au fost calculate majorari de intarziere in suma de .....lei, conform prevederilor OG nr. 92/2003 intrucat in conformitate cu prevederile art. 134 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 exigibilitatea TVA intervine la data incasarii avansului, aferent livrarii taxabile.

**III.** Avand in vedere sustinerile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in perioada verificata, invocate de catre contestator si de catre organele fiscale, serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca DGRFP Timisoara este competenta sa solutioneze contestatia depusa de dl. ...., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .... prin care s-au stabilit urmatoarele:

- TVA .....lei;
- majorari/dobanzi de intarziere TVA .....lei;
- penalitati de intarziere TVA ..... lei.

In fapt, **perioada supusa verificarii a fost 01.12.2008-31.12.2013.**

Petentul, impreuna cu sotia sa, a construit 2 corpuri de cladire in regim de inaltime S+P+6E+Er si S+P+4E, situate pe str. Miresei nr. 10, loc. Timisoara, jud. Timis, in baza Certificatului de Urbanism nr. ....si a Autorizatiei de construire nr. ..../..... eliberata de Primaria Municipiului Timisoara, acestea fiind receptionate in baza Procesului – verbal de terminare a

lucrarilor nr. ....si a Autorizatiei de Functionare nr. ...., emisa de Directia de Urbanism.

Dl. ...., impreuna cu sotia sa, au realizat urmatoarele tranzactii imobiliare:

.....  
Organele de inspectie fiscala au apreciat ca „**In speta nu sunt aplicabile prevederile art. 152 alin. (1) din Legea 571/2003** intrucat cifra de afaceri realizata ori pe care avea obligatia de a o declara la inceperea activitatii este superioara plafonului special de scutire TVA, respectiv 250.507. **Incasarea Avansului de .....euro in anul 2007** pentru tranzactiile care urmau sa se realizeze reprezinta o proba suficienta care demonstreaza faptul ca persoana fizica ..... intentioneaza sa realizeze operatiuni taxabile si cunostea faptul ca la momentul inceperii activitatii economice ce implica operatiuni taxabile cifra sa de afaceri anuala estimata era superioara plafonului de scutire TVA avand obligatia declararii acestei cifre de afaceri superioare plafonului de scutire TVA si inregistrarii in scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a punctul 1 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile ulterioare.”

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat TVA pentru toate tranzactiile imobiliare desfasurate de dl. ...., apreciand ca acesta nu are dreptul sa beneficieze de regimul special de scutire prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece „**in anul 2007 a incasat un numar de 2 avansuri aferente a doua livrari ulterioare, in suma totala de .....euro (...)**”.

Referitor la modul de calcul al TVA colectata, organele de control au aplicat cotele standard de 16% si 24% asupra bazei impozabile – valoarea inregistrata in contractele de vanzare – cumparare, cu exceptia contractelor de vanzare –cumparare nr. ...., pentru care, conform declaratiilor date de cumparatori, pretul convenit include TVA si beneficiaza de cota redusa de 5%.

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

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

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

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este defnita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

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

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

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate in actul normativ mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.**

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario*, **o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al TVA**, respectiv **operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a TVA** daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a) - d) art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din NM de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:**

*„(1) 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.”*

Totodata, din punct de vedere al TVA, notiunea de persoana impozabila, potrivit art. 125<sup>1</sup> pct. 18 din Codul fiscal, are urmatoarea semnificatie:

*„18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si **reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;**”*

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind TVA in conditiile in 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.”*

Conform art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor*

*corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

In explicitarea art. 127 alin. (2) enuntat mai sus, la pct. (3) alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, legiuitorul stipuleaza:

*„3. (1) 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.[...]”*

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

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, **in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:**

*„(1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”*

Intr-adevar, potrivit art. III din OUG nr. 109/2009, dispozitiile acestei ordonante de urgenta se aplica incepand cu data de 01 ianuarie 2010, iar prin pct. 98 din acest act normativ, la art. 127, dupa alin. (2) a fost introdus un aliniat nou, alin. (2<sup>1</sup>) cu urmatorul continut: *„situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicate prin norme”*.

Deci, potrivit art. 127 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, prin NM nu urmau sa fie stabilite situatii noi in care persoanele fizice urmau sa devina persoane impozabile, ci urmau sa fie explicate situatiile la care se refereau alin. (1) si alin. (2) de la art.127, care se refereau generic la notiunea de persoane.

Or, in cazul actelor administrative normative, normele metodologice in cauza de fata, aplicarea acestora/intrarea lor in vigoare coincide cu data intrarii in vigoare a legii/dispozitiile din lege pe care le expliciteaza/ exemplifica.

Or, la art. 127 alin. (2), fraza a II-a din Codul fiscal, se specifica in mod expres ca *„De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri-cu caracter de continuitate”*, adica situatia care urma sa fie explicitata/exemplificata prin normele metodologice.

Deci, cu alte cuvinte, atata vreme cat dispozitiile alin. (2<sup>1</sup>) din art. 127 raman constitutionale, dispozitiile NM de aplicare a art. 127 din Codul fiscal raman pe deplin legale si aplicabile, inclusiv perioadei anterioare datei de 01.01.2010, la care se refera art. III din OUG nr. 109/2009.

Totodata, potrivit legislatiei in domeniul TVA, respectiv in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale si necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, deci inclusiv pentru operatiunea de vanzare a acestor bunuri, relevanta in acest sens fiind si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care Romania, incepand cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat sa o respecte impreuna cu aquis-ul comunitar.

Mai mult, din punct de vedere fiscal TVA aferenta livrarii unui bun imobil este supusa legii fiscale indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale. Se retine ca independent de calificarea tranzactiilor din Codul civil, Codul comercial etc., in materie fiscala determinant este continutul

economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul 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, potrivit carora:

*„(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 unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

coroborate cu cele ale art. 1 alin. (3) din acelasi act normativ, conform carora:

*„(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.”*

Deoarece operatiunile efectuate de petent in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se incadreaza in categoria operatiunilor cuprinse in sfera de aplicare a TVA conform art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, nu poate fi retinuta sustinerea petentului ca nu este persoana impozabila din punct de vedere al TVA anterior datei de 01.01.2010.

Referitor la data de la care devine platitor de TVA petentul, nu pot fi luate in considerare avansurile incasate de acesta in anul 2007 deoarece **perioada supusa inspectiei fiscale a fost ....., iar anul 2007 reprezinta perioada prescisa**, fiind aplicabile prevederile art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

*„Perioada supusa inspectiei fiscale*

***(1) Inspectia fiscala se efectueaza in cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.***

*(2) La contribuabilii mari, perioada supusa inspectiei fiscale incepe de la sfarsitul perioadei controlate anterior, in conditiile alin. (1).*

*(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale. Inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, daca este identificata cel putin una dintre urmatoarele situatii:*

*a) exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) nu au fost depuse declaratii fiscale in interiorul termenului de prescriptie;*

*c) nu au fost indeplinite obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Referitor la momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, art. 91 din acelasi act normativ stipuleaza:

*„ART. 91*

*Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale*

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

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

Avand in vedere cele prezentate in fapt si in drept, retinem ca **perioada supusa inspectiei fiscale se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale** daca un contribuabil se incadreaza in cel putin una din situatiile prezentate art. 98 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere cele antementionate, se retine ca este lipsita de temei legal extinderea verificarii asupra avansurilor incasate in anul 2007 deoarece anul 2007 reprezinta o perioada care nu a fost supusa inspectiei fiscale, iar constatarile organelor de inspectie fiscala nu se pot extinde in afara termenului de prescriptie si in afara perioadei avizate. Inspectia fiscala fiind inceputa in 04.06.2014, termenul dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01.01.2009.

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA a fost reglementata la art. 153 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2009:

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

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

In ceea ce priveste regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2009, care la alin. (1) si alin. (2) stipuleaza:

**„(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).**

**(2) 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, cu exceptia urmatoarelor:**

**a) livrarile de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabila;**

**b) livrarile intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)”**

iar potrivit prevederilor art. 152 alin. (6) din acelasi act normativ :

**„(6) 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, conform art. 153, 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 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.***”

Prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (2) si alin. (6) mai sus mentionate au fost preluate in mod similar si in perioadele urmatoare. Prin urmare, potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, aplicabile in anul 2009, se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de TVA cu drept de deducere **trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire**, respectiv cifra de afaceri anuala declarata sau realizata in sensul prevederilor legale, este superioara plafonului de 35.000 euro.

Totodata, legiuitorul, prin NM de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal. Referitor la acest aspect, se constata ca este eronata constatarea organelor de inspectie fiscala ca petentului nu i se aplica prevederile art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la regimul special de scutire. Legea fiscala nu face nicio prevedere din care sa rezulte ca persoanele impozabile care realizeaza tranzactii imobiliare nu au dreptul sa beneficieze de regimul special de scutire, avand obligatia inregistrarii in scopuri de TVA inaintea depasirii acestui plafon.

Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) lit. b) din NM de aplicare a art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in vigoare in perioada .....

*„(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:*

*b) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze 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 la care a fost inregistrata.”*

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de TVA, dupa inregistrarea persoanei impozabile, vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa, 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 la care a fost inregistrata.

Conform prevederilor legale antementionate, petentul a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (119.000lei) prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la sfarsitul lunii octombrie 2010, si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.11.2009.

Art. 153 alin. (7) din Codul fiscal valabil in anul 2009 prevede: *„In cazul in care persoana este obligata sa se inregistreze , in conformitate cu prevederile art.(1), (2), (4) si (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale vor inregistra persoana respectiva din oficiu”*. In conformitate cu punctul 66 alin. (1) lit. d) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2009: *„In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art.153 alin. (1), (2), (4) si (5)sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane este valabila incepand cu:*

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

Ca urmare, petentul trebuia sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.12.2009.

Concluzionand, in mod eronat organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata pentru tranzactiile imobiliare desfasurate de petent in lunile octombrie si noiembrie 2009 deoarece in aceasta perioada petentul a beneficiat de regimul special de scutire prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Drept urmare, in conformitate prevederile art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *„Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*, coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014, care precizeaza ca : *„Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru*

*care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, se va desfiinta decizia de impunere nr. .... emisa de DGRFP Timis - AJFP - Serviciul Inspectie Fiscala PF 1 pentru TVA in suma de .....lei, majorari/dobanzi de intarziere in suma de .....lei si penalitati de intarziere in suma de .....lei, urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul de control contestat sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie bugetara si sa stabileasca conform documentelor si informatiilor obtinute taxa pe valoarea adaugata datorata si accesoriile aferente.

Referitor la modul de calcul al TVA datorata ca urmare a neinregistrarii in scopuri de TVA, petentului ii sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

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

- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata.”* coroborat cu pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a titlului VI, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/ 2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad: *„Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare potrivit legii”*.

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

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

*a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], in cazul in care rezulta ca:*

*1. partile au convenit ca TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*

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

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

Inalta Curte de Casatie si Justitie a cerut Curtii de Justitie a Uniunii Europene sa stabileasca, avand in vedere art. 73 si 78 din Directiva TVA daca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA-ului pentru operatiunea supusa taxei, pretul convenit trebuie considerat pretul care include deja TVA-ul sau pretul fara TVA, care trebuie majorat cu valoarea acestuia.

Prin solutia pronuntata, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a raspuns la intrebarea preliminara care i-a fost adresata de Inalta Curte de Casatie si Justitie ca Directiva TVA, in special articolele 73 si 78 din aceasta, trebuie interpretata in sensul ca, atunci cand pretul unui bun a fost stabilit de parti fara nicio mentiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligata la plata TVA-ului datorat pentru operatiunea taxei, pretul convenit trebuie considerat, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor TVA-ul solicitat de administratia fiscala, incluzand deja TVA-ul.

Avand in vedere solutia pronuntata de Curtea de Justitie a Uniunii Europene, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor a solicitat Compartimentului Comisia Fiscala Centrala prin adresa nr. 921782/12.11.2014 includerea pe ordinea de zi a Comisiei Fiscale Centrale a problematii referitoare la modificarea Deciziei nr. 2/20.04.2011 a Comisiei Centrale Fiscale.

La reverificare se va avea in vedere si solutia data de Comisia Fiscala Centrala cu privire la Decizia nr. 2/20.04.2011.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. ...., se

**D E C I D E :**

- desfiintarea Deciziei de impunere nr. .... emise de DGRFP Timisoara – AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala PF 1 pentru:

- TVA in suma de .....lei;

- majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;

- penalitati de intarziere in suma de .....lei;

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

- dl. ....;

- .....

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.

**DIRECTOR GENERAL**

.....