



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Solutionare Contestatii 1



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

DECIZIE nr. 179/08.02.2017

privind solutionarea contestatiei formulate de -----,
inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. -----

Serviciul Solutionare Contestatii 1 din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de DGRFP Timisoara - AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, prin adresa nr. -----, inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. ----- cu privire la contestatia formulata de -----, CNP -----, cu domiciliul in Sat -----

Contestatia a fot formulata de avocat -----, in baza imputernicirii acvocatiale nr. -----, depusa in original la dosarul contestatiei.

----- contesta 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. -----, emisa de DGRFP Timisoara - AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -----, respectiv:

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

Fata de data comunicarii actului administrativ fiscal contestat, respectiv **07.07.2016**, inscrisa in confirmarea de primire, contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, fiind inregistrata sub nr. ----- la AJFP Timis, conform stampilei registraturii acestei institutii, aplicate pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul DGRFP Timisoara este investit sa solutioneze contestatia formulata de dl. -----.

I. Prin contestatia formulata, dl. ----- solicita anularea obligatiilor fiscale in suma de -----lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -----, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. -----, aratand urmatoarele:

1. In ceea ce priveste nerespectarea procedurii referitoare la perioada desfasurarii inspectiei fiscale

Contribuabilul arata ca organele de inspectie fiscala au intocmit Avizul de inspectie fiscala inregistrat nr. -----, prin care urma a fi instiintat ca va face obiectul unei inspectii fiscale, incepand cu data de 04.07.2014, in scris ce i-a fost comunicat la data de 08.07.2014. Data inceperii inspectiei fiscale este anterioara datei la care i-a fost comunicat avizul de inspectie fiscala, ceea ce conduce in mod firesc la concluzia ca organele fiscale fie se aflau intr-o stare de deruta temporala, fie au incalcat procedura de avizare a inspectiei fiscale, comunicand o data de incepere a acesteia anterioara celei la care au procedat la avizare, intrucat inspectia fiscala nu poate sa inceapa inainte de realizarea procedurii prevazute de dispozitiile art 101 alin. 1 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (in vigoare la data de referinta):

"(i) inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala. ,,

Raportul de inspectie pe care il ataca a fost incheiat in data de 23.06.2016 si inregistrat la AJFP Timis sub nr. -----, in continutul acestuia inspectorii fiscali consemnand ca data a inceperii inspectiei fiscale, data de 04.07.2014, iar ca data de finalizare a acesteia data de 09.06.2016.

In fapt, conform celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala, inspectia fiscala a fost inceputa la data de 04.07.2014 si a fost incheiata la data de 09.06.2016, fiind suspendata in perioada 05.08.2015 -09.06.2016.

Perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data la care aceasta a fost suspendata (04.07.2014 - 05.08.2015) depaseste termenul de 3 luni stabilit pentru desfasurarea inspectiei fiscale, conform OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada respectiva.

In drept, sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 104 alin. (i) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor*

administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni."

- art. 104 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Perioadele in care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse in calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).”;

- art. 104 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

„Conditiiile si modalitaatile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor reformei administrative, in cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica in Monitorul Oficial al Romaniei, Partea I”;

- Ordinul nr. 14/2010 al Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind conditiile si modalitaatile de suspendare a inspectiei fiscale, publicat in Monitorul Oficial, Partea I, nr. 40/19.01.2010, care prevede:

- art. 4 *Data de la care se suspenda actiunea de inspectie fiscala va fi comunicata in scris contribuabilului.*

- art. 5 *Dupa incetarea conditiilor care au generat suspendarea, inspectia fiscala va fi reluata, data acesteia fiind comunicata in scris contribuabilului (...)*

Procedura de suspendare a inspectiei fiscale este prezentata la capitolul III. 7 din Ordinul nr. 364/2009 privind sistemul de proceduri pentru inspectia fiscala, emis in temeiul art. 12 alin. (3) din Hotararea Guvernului nr. 495/2007 privind organizarea si functionarea ANAF, cu modificarile si completarile ulterioare, avand in vedere prevederile art. 228 alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 221/2008 privind elaborarea de proceduri pentru inspectia fiscala.

Contribuabilul sustine ca nu a fost instiintat ca ar fi fost suspendata inspectia fiscala si nici ca ar fi fost reluata.

Mai mult, insasi organele de inspectie fiscala afirma in cuprinsul Deciziei de impunere nr. -----, la sectiunea "*Motivele de fapt*", ca discutia finala privind rezultatele inspectiei a avut loc la data de 21.07.2014, totusi organele fiscale procedand la prelungirea duratei inspectiei si dupa aceasta data in mod vadii ilegal, intrucat in conformitate cu dispozitiile art. 107, alin. 5, din OG nr. 92/2003;

"Data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul sau data notificarii de catre contribuabil ca renunta la acest drept."

Potrivit acestui text de lege, organele fiscale aveau obligatia de a incheia inspectia fiscala la data la care a avut loc discutia finala, respectiv 21.07.2014

neavand absolut niciun temei legal sa o prelungeasca dupa aceasta data, asa cum s-a intamplat, inspectia fiscala fiind finalizata la data de 23.06.2016 atunci cand a fost emisa Decizia de impunere nr. -----.

Asadar, organele de inspectie fiscala, au procedat la efectuarea inspectiei fiscale cu incalcarea prevederilor art. 104 alin. (1) si art. 107 alin. (5) dinOG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, fata de cele aratate, solicita sa se constate ca nu s-au respectat prevederile procedurale cu privire la modul de desfasurare al inspectiei fiscale, incalcandu-se totodata prevederile art. 105 alin. (2) dinOG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„Inspectia fiscala va fi efectuata in asa fel incat sa afecteze cat mai putin activitatea curenta a contribuabililor si sa utilizeze eficient timpul destinat inspectiei fiscale.”*

Referitor la acest aspect s-a pronuntat si Tribunalul Valcea - Sectia Comerciala Si Contencios Administrativ Fiscal prin Sentinta nr. -----data in dosarul nr. -----, ramasa definitiva si irevocabila prin Decizia Curtii de Apel Pitesti, precizand urmatoarele:

„Termenul de trei luni in care trebuia finalizata inspectia este un termen imperativ, f.,.)

Neindeplinirea actului procedural (raportul) in termenul prevazut de lege atrage decaderia ca sanctiune procedurala care constata in pierderea dreptului de a indeplini actul de procedura, care in speta este raportul de inspectie, daca nu a fost respectat termenul prevazut de lege.

Tot ca efect al decaderii, daca partea a fost decazuta din dreptul de a efectua actul de procedura si totusi face acel act, acesta este lovit de nulitate. (...)

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.”

2) In ceea ce priveste continutul si motivarea actului administrativ fiscal, respectiv al deciziei de impunere contestate

Decizia de impunere contestata a fost intocmita cu nerespectarea prevederilor art. 43 alin. (2) lit. e)si f) dinOG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, privind continutul si motivarea actului administrativ fiscal.

Astfel, in cuprinsul capitolului *„Motivele de fapt”*, fara a inscrie detaliat si clar modul in care contribuabilul datoreaza TVA de plata in suma de -----lei si accesoriile aferente, organele fiscale fac o descriere generala a starii de fapt pe care au constatat-o, folosind exprimari ambigue sau fara subiect.

Exemplifica in acest sens: *„In perioada de prescriptie supusa controlului, organul de control constata ca prima livrare de imobil a fost efectuata la data de 10.02.2009 prin contractul de vanzare cumparare nr. 310/10.02.2009,*

reprezentand casa si teren aferent situat in localitatea -----in valoare de ----- lei peste plafonul de scutire TVA si care nu este o livrare ocazionala provenind din activitatea economica dobandind calitatea de persoana impozabila". Pentru o intelegere a celor expuse de organele de inspectie fiscala, la o analiza a textului citat, se impun doua observatii:

1. Valoarea tranzactiei la care se face referire, respectiv „----- -- lei peste plafonul de scutire TVA „se compune din cele doua sume ----- lei si ----- lei (plafonul de scutire TVA) ?

2. Cine dobandeste calitatea de persoana impozabila? Conform exprimarii organelor de inspectie fiscala activitatea economica este aceea care dobandeste calitatea de persoana impozabila.

De asemenea, in argumentarea deciziei de impunere organele fiscale fac trimitere la adresele nr. ----- si -----emise de ANAF si MFP prin care au fost formulate opinii cu privire la aplicarea legislatiei in materie de TVA.

Or, aceste adrese nu au putere de lege si deci nu pot fi luate in considerare decat eventual cu caracter consultativ de catre organele fiscale atunci cand stabilesc o stare de fapt fiscala, ele neconstituind temei pentru stabilirea de obligatii fiscale.

Pe de alta parte, in cuprinsul Deciziei de impunere nr. -----, organele de inspectie fiscala fac trimitere la art. 134² alin. 2 litera b) dn Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si la art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe cele doua articole anterior mentionate, inspectorii fiscali isi intemeiază constatarile privitor la obligatia de inregistrare in scopuri de TVA (art. 134² alin. 2 lit. b) din Legea nr. 571/2003) si cele referitoare la calculul penalitatilor de intarziere (art. 120¹ din OG nr. 92/2003).

Or, cele doua articole invocate de organele fiscale nu exista in cuprinsul actelor normative la care se face trimitere, ceea ce conduce la concluzia ca cele stabilite in temeiul acestora sunt nule.

Totodata, din analiza deciziei de impunere in cauza rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au prezentat detaliat care sunt tranzactiile pentru care petentul este persoana impozabila din punct de vedere al TVA si care sunt tranzactiile pentru care datoreaza TVA. Din continutul deciziei de impunere contestata, nu se poate stabili la ce contracte fac referire organele de inspectie fiscala si nu se face referire la nicio anexa cu privire la modul de calcul al TVA si al accesoriilor aferente.

De altfel, seriozitatea si profesionalismul organelor de inspectie fiscala in relatia cu petentul rezulta si din cele inscrise in la capitolul 7 al Deciziei de impunere nr. -----:

„In conformitate cu art. 205 si art. 207 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, impotriva sumelor

de plata se poate face contestatie care se depune in termen de 30 de zile de la comunicare la organul fiscal, sub sanctiunea decaderii"

Or, la data la care a fost emisa decizia de impunere pe care intelege sa o atace OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala nu mai erau in vigoare, prevederile legale ce reglementeaza regimul juridic al procedurii prealabile fiind cele ale Legii nr. 207/2016 privind Codul de procedura fiscala, respectiv Titlul VIII, conform acestora (art. 270) termenul de depunere al contestatiei este de 45 de zile si nu 30, asa cum prevedea precedentul cod de procedura fiscala.

Invocarea unor temeiuri de drept abrogate la data emiterii Deciziei de impunere nr. -----, ne conduce la concluzia ca, fie acest act administrativ fiscal a fost incheiat inainte de intrarea in vigoare a Legii nr. 207/2006 (01.01.2016), fie a fost elaborat prin copierea unui document anterior.

3) In ceea ce priveste perioada avuta in vedere la realizarea inspectiei fiscale

Conform celor inscrise in Decizia de impunere nr. ----- si in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 23.06.2016, perioada supusa inspectiei fiscale a fost 01.12.2008 - 31.12.2013. Inspectia fiscala a fost demarata la data de 04.07.2014 si a fost finalizata la data de 23.06.2016.

In conformitate cu prevederile art. 91 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 91. Obiectul, termenul si momentul de la care incepe sa curga termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale

(1) Dreptul or g anului fiscal de a stabili oblig atii 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. (i) 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. [...]"

De asemenea, potrivit dispozitiilor art. 110 din Legea nr. 207/2016, privind Codul de procedura fiscala:

„Art.110

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

1).Dreptul organului fiscal de a stabili creante 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. (i) incepe sa curga de la data de i iulie a anului urmator celui pentru care se datoreaza obligatia fiscala, daca legea nu dispune altfel"

Avand in vedere cele anterior aratate, rezulta ca la data inceperii inspectiei fiscale, perioada 01.12.2008 - 31.12.2008 nu putea face obiectul acesteia intrucat era prescrisa, verificarea acesteia de catre organele de inspectie fiscala constituind o incalcare flagranta a dispozitiilor legale.

De asemenea, pe parcursul efectuării inspecției fiscale, datorită extinderii abuzive a perioadei de efectuare a acesteia, s-a prescris și dreptul organelor fiscale de a stabili obligații aferente anilor 2009 și 2010, întrucât inspecția fiscală s-a derulat și pe parcursul anului 2015 fiind finalizată abia în anul 2016.

Or, în anul 2015, dreptul de a stabili obligații fiscale aferente anului 2009 era prescris, iar în anul 2016 s-a prescris și dreptul de stabilire a obligațiilor fiscale aferente anului 2010.

Fată de cele de mai sus, considerăm că organele fiscale nu aveau dreptul legal de a stabili în sarcina sa obligații fiscale reprezentând TVA și accesoriile aferente născute în perioada 01.12.2008 - 31.12.2010, iar faptul că au procedat la stabilirea și reținerea în sarcina sa a acestor obligații constituie un abuz.

4) În ceea ce privește motivele de fapt care au stat la baza stabilirii TVA suplimentară în suma de -----lei, respectiv absența cadrului legal care să permită calificarea persoanelor fizice care au tranzacționat imobile până în anul 2010 drept persoane impozabile care au derulat o activitate economică (astfel cum rezultă din analiza Titlului VI TVA din Codul fiscal și a normelor metodologice emise în aplicarea acestuia).

Între momentul intrării inițiale în vigoare și data prezentei, Codul fiscal (inclusiv normele din acesta relative la problemele supuse analizei) a cunoscut mai multe formulări. Acestea și-au găsit aplicabilitatea numai pentru perioada când au fost în vigoare (între data edictării și data abrogării). Astfel, orice activitate economică urmează a fi clasificată în funcție de legea în vigoare în momentul activității economice, în conformitate cu principiul de drept „tempus regit actum”.

Atât în Raportul de inspecție fiscală nr. 10255/30.09.2011, cât mai ales în Decizia de impunere nr. -----atacate prin prezenta contestație, referirea la modificările aduse în timp Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și la normele emise în aplicarea acesteia, aprobate prin HG nr. 44/2004, sunt indicate cu titlu general prin sintagma „*cu modificările și completările ulterioare*”, ori, așa cum se va demonstra în urmărea, tocmai această succesiune în timp a tratamentului fiscal (din punct de vedere a TVA) al operațiunilor de transfer al proprietății imobilelor din patrimoniu personal al persoanelor fizice, a suferit modificări, fiind de la sine înțeles că acesta s-a reflectat corespunzător în comportamentul persoanelor fizice/organelor de inspecție fiscală.

Pe de altă parte, invocarea unor dispoziții legale intrate în vigoare în perioada 2008-2011, perioadă în care modificările/completările aduse legislației fiscale, a suplinit vidul legislativ din anii 2006-2007, referitor la taxarea operațiunilor privind transferul proprietății imobilelor din patrimoniu personal al persoanelor fizice, trebuie interpretate potrivit principiului

neretroactivitatii legii in timp. Potrivit art. 1 Cod civil, legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva, adica pentru trecut.

Urmare celor de mai sus, aratam temeiurile legale invocate de organele de inspectie fiscala, care conduc la concluzia nemotivarii in plan legal, a deciziei de impunere, prin raportate la legislatia in vigoare in perioada analizata.

Este important de notat, cateva caracteristici ale OUG nr. 44/2008 care afecteaza reincadrarea unei activitati din patrimoniul personal in cel comercial al persoanei, actiune nereglementata in Romania de codul fiscal, respectiv de noul Cod civil in 2011. in primul rand, art. 5 al OUG 44/2008 prevede obligatia oricaror persoane fizice autorizate, intreprinderilor individuale si intreprinderilor familiale sa lucreze conform legii, apoi art. 6 prevede ca orice activitate economica desfasurata permanent, ocazional sau temporar in Romania de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale trebuie sa fie inregistrata si autorizata. Legea non-fiscala are mecanismele prin care sa prevada caracterul economic al unei activitati, dar abia dupa modificarile codului civil. Cel mai important aspect nereglementat este cel al „entitatii - persoana fizica platitoare de TVA" care nu se regaseste in legislatia romaneasca. Modificarile codului civil cu aplicabilitate din 2011, respectiv cele fiscale prin OUG nr. 125/2011, in urma carora dispare notiunea de comerciant, persoana fizica ramanand obligata pentru activitatile economice, cu mecanismele de protejare a patrimoniului de afectatiune, trebuie sa clarifice notiunea de activitate economica, respectiv rolul art. yy¹ comparat cu art. 46 Cod fiscal.

In fapt, pana in anul 2010 a existat incertitudine legislativa privind art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in urma schimbarii interpretarii dispozitiilor legale, fara a modifica in mod corespunzator si legislatia. Ca urmare a acestei noi interpretari promovate chiar de organele de inspectie fiscala, s-a considerat ca reprezinta activitate economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, si simpla vanzarea a unor apartamente, constructii de orice fel sau suprafete de teren, aflate in proprietatea persoanelor fizice.

De altfel, art. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal reglementeaza unul dintre principiile dreptului fiscal, principiul certitudinii impunerii, care reclama legiferarea normelor juridice intr-o maniera cat se poate de clara, fara a lasa loc interpretarilor arbitrare, astfel incat contribuabilii sa poata intelege exact urmarirea sarcinilor fiscale, fara a fi necesara sanctionarea acestora.

Anterior anului 2010, in absenta unor prevederi clare sau neecivoce, chiar in reglementarea secundara (Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) s-a permis interpretarea arbitrara a prevederilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul in care se asimileaza activitatilor de exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de

continuitate realizate de persoanele fizice si activitatea de vanzare a mai multor imobile (apartamente si terenuri).

In realitate nu a existat niciun criteriu cert de determinare juridica a subiectilor de drept care intrau sub incidenta art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Mai mult decat atat, vechiul Cod comercial, anterior modificarilor survenite in anul 2011, odata cu adoptarea noului Cod Civil, nu permitea realizarea de operatiuni comerciale privind imobile savarsite cu titlu profesional si cu caracter de continuitate - nefiind calificate expres ca fiind fapte de comert.

Principiul certitudinii impunerii, consacrat legislativ atat in dreptul intern, cat si in legislatia europeana, la care am facut referire anterior, impunea delimitarea exacta a notiunii de „*exploatare a bunurilor*” fata de notiunea de „*vanzare-cumparare propriu-zisa*”.

Calificarea activitatii de vanzare-cumparare de bunuri nu poate fi sinonima cu activitatea de exploatare a bunurilor in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate. Aceasta diferenta fundamentala este deosebit de importanta intrucat, tocmai din cauza unei interpretari eronate promovate de catre autoritatile fiscale, s-a ajuns la concluzia ca vanzarea inseamna exploatare si astfel operatiunea ar fi supusa TVA, conform Codului fiscal roman, intelesul conceptului de „exploatare de bunuri” care trebuie avut in vedere este acela de punere in valoare a bunurilor, in scopul obtinerii de venituri. Punerea in valoare se poate realiza, spre exemplu, pe calea inchirierii bunului, urmarindu-se astfel obtinerea de venituri cu caracter de continuitate de pe urma acestei exploatare. Ceea ce este important de retinut este ca, prin conceptul de „exploatare a bunurilor” al carui inteles urmarim sa-l clarificam pe deplin, trebuie sa se inteleaga faptul ca procesul de exploatare in sine nu este apt sa conduca la pierderea substantei juridice a bunului valorificat in asemenea mod. In situatia exploatareii, bunul ramane in patrimoniul proprietarului sau, avand o existenta fizica si juridica, neconsumata prin ciclul de valorificare, putand permite proprietarului acestuia sa reia valorificarea sa pe calea aceluiasi procedeu ori print-unul distinct. Practic, in urma valorificarii bunului se conserva in mainile proprietarului atat valoarea juridica cat si valoarea economica a acestuia.

Prin vanzare, bunul iese din patrimoniul vanzatorului si, in schimbul lui, intra pretul, valoare de inlocuire - ca efect al unei subrogatii de drept - iar nu veniturile realizate din exploatarea bunului. Asadar, nu se poate pune semnul egalitatii intre notiunea de „*exploatare a bunurilor*” si aceea de „*vanzare*”.

Referitor la intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, arata ca modificarile legislative intervenite ca urmare a transpunerii in legislatia nationala, pana la data aderarii, a dispozitiilor Directivei a VI-a privind TVA (Directiva nr. 77/388/CE), precizeaza intr-o forma implicita dar indubitabila, intelesul notiunii de „exploatarea bunurilor corporale si

incorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate". Astfel, la art. 4 alin. (2) teza a II-a se arata ca este activitate economica ce genereaza obligatia de plata a „impozitului” si activitatea de „exploatarea bunurilor corporale si necorporale cu scopul obtinerii unui venit permanent (...)”

Legiuitorul european nu a detaliat ce intelege prin notiunea de „exploatare a bunurilor corporale si necorporale” insa, la alineatul urmator instituie regula potrivit careia statele pot institui reguli prin care si vanzarea de imobile (constructii si terenuri) cu caracter ocazional ar putea fi considerata operatiune economica care ar genera obligatia de plata a TVA-ului. Deci, daca legiuitorul national nu a indicat in mod expres ca vanzatorii de imobile datoreaza TVA, atunci ei nu pot fi subsumati categoriilor de la alineatul (2) al art. 4 al directivei citate (text identic preluat la alin. (2) din art. 127 al Codului fiscal). Totusi, pentru calificarea ca si contribuabil a subsemnatei, din perspectiva TVA, textul Codului fiscal, care reprezinta traducerea literala, dar nu fidela a textului art. 9 din Directiva nr. H2/2006/CE nu este suficient, deoarece legiuitorul roman nu a optat pentru taxarea activitatilor ocazionale renuntand sau omitand a valorifica facilitatea ce i-a fost acordata prin art. 12 paragraf (i) din Directiva nr. H2/2006/CE. Caracterizarea activitatii vanzare de locuinte si terenuri ca fiind activitate economica nu se poate face pe baza textului art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, directia sugerata de catre hotararile pertinente ale CEJ, fiind aceea de a se face apel la dreptul comercial, la doctrina si jurisprudenta dezvoltate de catre acesta. In concluzie, incadrarea tuturor acestor activitati la art. 127 alin. (2) teza a 2-a nu este justificata, solutia corecta constand in identificarea activitatii economice ca facand parte din cea a producatorilor ori comerciantilor, deci a caracterului lor de profesie, de acte cu caracter permanent etc., in baza regulilor elaborate in dreptul comercial. In concluzie, desi exista cadrul legal creat in vederea solicitarii acestei taxe pentru operatiunile realizate de catre persoanele fizice, autoritatile fiscale au omis sa emita in timp util clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale in discutie, astfel incat, in prezent, modalitatea in care se solicita plata acesteia, pentru anul 2007, reprezinta o incalcare a principiului bunei credinte ce ar trebui sa guverneze raporturile de drept procesual fiscale.

Din interpretarea legislatiei secundare, respectiv a pct.2 alin. (1) din Normele metodologice emise in aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, rezulta ca vanzarea bunurilor personale, nu este considerate activitate economica si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari. Fata de acest aspect, s-au pronuntat si procurorii Directiei Nationale Anticoruptie, intr-o rezolutie de neincepere a urmaririi penale din data de 15.04.2012, in care au constatat ca legislatia fiscala in vigoare in perioada 2005-2006 distingea ca obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala, nu are caracter de continuitate in sensul articolului 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Deși în anul 2007 textul de lege a rămas identic (art. 127 alin. G) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), ceea ce ar conduce la concluzia logică că tratamentul fiscal al acestor tranzacții rămâne identic cu cel din anul 2006, din interpretarea normei în vigoare în anul 2007 (pct. 3, alin. (i) din Normele metodologice date în aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), rezultă că vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri personale nu sunt considerate activități economice și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA pentru astfel de vânzări, cu excepția cazului în care se constată că persoana fizică desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate și deci cu titlu profesional. Vânzarea imobilelor proprietate personală a persoanelor fizice (ce nu au calitatea de producător, comerciant sau prestator de servicii potrivit dispozițiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, neincluse într-un fond de comerț /neafectate îndeplinirii unei activități economice în considerarea calității speciale cerute de art. 127 alin. (2)), indiferent de numărul actelor de acest gen savarsite cu titlu oneros, efectuate până la data intrării în vigoare a O.U. nr. 109/2009 (în vigoare de la 1 ianuarie 2010), nu constituie o activitate economică în sensul legii fiscale (normele metodologice neputând suplini lacuna Codului fiscal/adauga la lege), care să atragă atribuirea calității de persoană impozabilă subsemnatei. Nu în ultimul rând, este evident că cel care vinde imobile din patrimoniul personal nu poate fi calificat producător, comerciant sau prestator de servicii (celelalte ipoteze de reglementare ale art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal). Chiar dacă am vândut locuințe din patrimoniul personal anterior anului 2010, această activitate nu poate fi calificată nici în sensul activității specifice producătorilor, nici prestatorilor de servicii. Cât privește comerțianții, atâta vreme cât nu au existat în anul 2007 norme derogatorii în Codul fiscal, dreptul comun (Codul comercial), exclude activitățile de vânzare de imobile din categoria faptelor de comerț obiective, a căror savarsire determină atribuirea ex officio a calității de comerciant. (Stanciu D. Carpenaru, Drept comercial român, Ed. All, 1998, p. 63).

Operațiunile cu imobile sunt operațiuni civile. *"De vreme ce obiectul cumpărării-vânzării îl formează numai produsele, marfurile și titlurile de credit, adică bunurile mobile, înseamnă că în concepția Codului comercial, vânzarea-cumpărarea bunurilor imobile reprezintă operațiuni civile și nu comerciale. Același caracter civil îl are și închirierea bunurilor imobile ca și concesiunea lor".*) Potrivit dispozițiilor Codului Comercial, operațiunile de instrainare de imobile nu pot fi considerate fapte de comerț dacă nu sunt savarsite de către un comerciant, a cărui calitate a fost stabilită anterior operațiunii și în scopul derulării acesteia (în acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazurile C-180/10-181/10).

Referitor la încadrarea ca persoană impozabilă, a persoanelor care exploatează bunuri imobile cu caracter de continuitate, opinăm că ipoteza prevăzută de textul legal nu are în vedere vânzarea de bunuri imobile, deoarece sintagma *"exploatarea unui bun"* se aplică exclusiv unor operațiuni precum închiriere,

concesiune, arendare, etc. Aceasta interpretare este sustinuta de altfel si de sintagma "*cu caracter de continuitate*", in conditiile in care numai aceste operatiuni pot avea caracter de continuitate, contractul de vanzare - cumparare, inclusiv cel care are ca obiect bunuri imobile, fiind un contract cu executare instantanee, nefiind practic susceptibil de continuitate ci numai, eventual, de repetitivitate. Pe langa argumentele invocate, va rog sa aveti in vedere si Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-186/89.

In ceea ce priveste Decizia ICCJ nr. V/15.01.2007 , aceasta stabileste in considerentele ei ca „*stabilirea diferentelor de impozit sau a altor obligatii fiscale datorate pe operatori economici trebuie efectuata in baza reglementarilor existente in momentul nasterii raportului juridic de drept fiscal, chiar daca actiunea de control se desfasoara ulterior*".

„*Sub acest aspect este de observat ca dispozitiile Codului fiscal intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, pot opera numai pe viitor, toate actele supuse controlului ce se efectueaza de catre organele fiscale, in vederea examinarii legalitatii deducerilor de TVA neputand fi astfel analizate, in conformitate cu principiul tempus regit actum, decat potrivit normelor legale aplicabile in momentul nasterii fiecarui raport juridic*".

Organele de inspectie arata ca obligatia noastra de plata a T.V.A. ne revine ca urmare a desfasurarii unor operatiuni economice, inasa nu observa precizarile art. 127 Cod fiscal.

Art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede ca activitatile economice cuprind: activitatile producatorilor; activitatile comerciantilor; activitatile prestatorilor de servicii; activitati asimilate acestora; exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

ANAF nu a specificat modul in care a facut reincadrarea din tranzactie civila in tranzactie comerciala, intrucat organul de control fiscal nu ne-a incadrat explicit in niciuna dintre ipotezele evocate mai sus, banuim ca s-a referit la ultima ipoteza, cea a exploatarei bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

a) Tranzactiile imobiliare nu sunt activitati productive, nici de comert sau prestari de servicii. Pe acest aspect este important a se observa ca:

- operatiunile cu bunuri imobile sunt considerate acte civile de Codul comercial;

- nu orice persoana fizica este comerciant.

a¹) Operatiunile cu imobile sunt operatiuni civile.

"De vreme ce obiectul cumpararii-vanzarii il formeaza numai produsele, marfurile si titlurile de credit, adica bunurile mobile, inseamna ca in conceptia Codului comercial, vanzarea-cumpararea bunurilor imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale. Acelasi caracter civil il are si inchirierea bunurilor imobile ca si concesiunea lor" (Stanciu D. Carpenaru,

Drept comercial roman, Ed. AII, 1998, p. 34, George Papu, Despre excluderea imobilelor din domeniul dreptului comercial, in "Revista de drept comercial", nr.2/1998, p.69)

a^S) Persoanele fizice "au calitatea de comerciant daca savarsesc fapte de comert cu caracter profesional"(Stanciu D. Carpenaru, *Drept comercial roman*, Ed. AII, 1998, p. 63) prin urmare sunt comercianti doar persoanele fizice care savarsesc acte de comert ca "*o ocupatie, o indeletnicire permanenta*" (Idem, p. 67) *exista doua elemente: un element de fapt (factum), care consta in exercitiul sistematic si repetat al unor fapte de comert obiective si un element psihologic (animus), care se refera la intentia de a deveni comerciant, adica de a dobandi o anumita conditie sociala*" (Idem, p. 68).

Or, la data efectuării tranzacțiilor imobiliare, petentul nu detineam calitatea de comerciant persoana fizica (PF, II, PFA) sau membru intr-o asociatiefamiliala/intreprindere familiala (AF, IF), nefiind inregistrat la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul Timis.

b) Tranzactiile imobiliare ale persoanelor fizice nu reprezinta exploatare a bunurilor corporale sau necorporale.

Pentru ca legea nu a prevazut ce se intelege prin exploatare a bunului, se impune facuta o analiza a textului.

Din punct de vedere semantic, "*exploatare*" are sensul de a folosi un bun conform destinatiei, de a pune in valoare un bun in vederea unor scopuri economice - cu alte cuvinte de a folosi bunul si nu de a-i consuma substanta.

Notiunea de "*exploatare*" este mai apropiata, daca nu chiar suprapusa notiunii juridice de administrare a bunurilor (Pornind de la attributele dreptului de proprietate - folosinta, dreptul de a culege fructele si dispozitie - doctrina civila a statuat in unanimitate, ca administrarea, ca regula, nu cuprinde si dreptul de dispozitie, de unde s-ar putea concluziona ca exploatarea nu cuprinde vanzarea bunurilor corporale si necorporale, ci doar, actele de administrare - inchirierea, imprumutul, etc.), avand conotatia lucrativa specifica activitatilor economice, pe care o are in vedere Codul fiscal.

Modificarile legislative aplicabile de la 01.01.2007 nu se refera la exploatarea patrimoniului sau a unei subdiviziuni a acestuia, ci se refera expres la exploatarea bunurilor, privite individual, neincluzand deci vanzarea, ci administarea acestora.

Astfel vanzarea imobilelor nu este exploatare a imobilelor in sensul art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

c) In subsidiar, analizeaza scopul exploatarei bunurilor.

Potrivit art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal scopul exploatarei trebuie sa fie obtinerea de venituri cu caracter de continuitate. Criteriile pe baza carora se poate stabili caracterul unor venituri trebuie sa fie stabilite prin lege, in mod obiectiv si general, spre a oferi previzibilitate legii

spre respectarea principiului, prin elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv acestia sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influenta deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale" (Art. 3 din Codul fiscal).

Pana la data de 31.12.2006, normele metodologice prevedeau expres ca nu au caracter de continuitate operatiunile de vanzare a locuintelor proprietate personala, fara a distinge. Practic aceste operatiuni oricate venituri ar fi adus si in orice mod, urmau a nu fi considerate cu caracter de continuitate.

In perioada 01.01.2007-31.12.2009, textul legal aparent incerca o clarificare a notiunii de continuitate, dar nu a rezolvat in mod cert calificarea notiunii de exploatare a bunurilor.

Potrivit pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice se confirma ca regula ca *"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"*, iar exceptia de stricta interpretare ramane pentru situatiile *"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"*.

Abia textul in vigoare de la 01.01.2010 a adaugat notiunii de exploatare prevederea expresa referitoare la tranzactiile imobiliare.

Asa fiind, tranzactiile imobiliare efectuate de persoane fizice au devenit impozabile de la 01.01.2010, odata cu introducerea dispozitiilor art. 127 alin. (2)¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, daca se considera legala trimiterea la reglementarea prin norme.

Or aceste aspecte nu pot fi aplicate retroactiv, dispozitiile art. 127 alin. (2)¹ fiind introduse tocmai pentru ca anterior nu existau elemente certe care sa sustina teza aplicarii T.V.A. asupra operatiunilor cu imobile ale persoanelor fizice necomercianti.

Aplicarea coroborata a principiului neretroactivitatii si a celui privind certitudinea impunerii (art. 3 din Codul fiscal), conduce la concluzia ca legislatia fiscala anterior datei de 01.01.2010 nu conferea elemente suficiente pentru a putea califica si incadra activitatea desfasurata de o persoana fizica in categoria activitatilor impozabile pentru scop de T.V.A., iar o asemenea calificare/interpretare nu poate avea loc retroactiv, pe baza dispozitiilor legale introduse de la 01.01.2010.

5) In ceea ce priveste data de la care ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Din continutul inscrisurilor pe care intelege sa le atace reiese ca organele fiscale au constatat, in mod eronat, ca ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in

scopuri de TVA înainte de efectuarea primei operatiuni taxabile, intrucat citam: „*persoana fizica -----a intentionat sa desfasoare activitati economice de natura vanzarilor de imobile din patrimoniul personal inca din data de 20.12.2006*”.

Invedereaza faptul ca organele de inspectie fiscala nu aveau dreptul legal de a face aprecieri asupra unor stari de fapt care putea sau nu genera obligatii fiscale in anul 2006 intrucat acest drept era prescris la data de 04.07.2014, data inceperii inspectiei fiscale.

De asemenea, organele fiscale afirma: „*din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute*”, fara a indica un temei legal in baza caruia fac aceste afirmatii, care sa stabileasca in mod clar si fara echivoc notiunea de continuitate.”

Considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod ilegal si complet eronat TVA in suma de -----lei, deoarece:

In fapt, la data de 18.06.2009 contribuabilul a inregistrat o cifra de afaceri superioara plafonului pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009:

„*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. (i), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) Ut. b).*”.

In conformitate cu prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009:

„*Persoana impozabila care aplica regimul 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 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*”.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009: „*Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 251 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. Ci), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care atins sau depasit acest plafon;"

In consecinta data la care petentul a a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007 a fost 18.06.2009 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.07.2009.

In conformitate cu punctul 66 alin. (1) lit. d) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: „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 afin, (i) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal".

Ca urmare, petentul ar fi trebuit sa aplic regimul normal de taxare incepand cu data de 01.08.2009 cu obligatia declararii si achitarii lunare a TVA.

Asadar, fata de cele de mai sus arata ca organele fiscale au retinut in mod ilegal in sarcina sa TVA in cuantum de -----lei, considerand ca ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA inainte de efectuarea primei operatiuni taxabile, intrucat acest rationament conduce la marirea ilegala a bazei de impunere cu suma de 319.883 si a TVA cu suma de 51.074 lei. Mai mult, asa cum a aratat anterior, organele de inspectie fiscal nu aveau dreptul de a stabili in sarcina sa obligatii fiscale nascute in anii 2009 si 2010, intrucat acest drept era prescris la data efectuării inspectiei fiscale.

In consecinta, in sarcina sa a fost stabilita in mod eronat TVA in suma de ----- lei aferenta bazei de impunere in cuantum de ----- lei reprezentand suma valorii tranzactiilor efectuate in cursul lunii ianuarie 2008, deci anterior datei de la care inregistrarea in scopuri de TVA a devenit valabila.

In mod implicit, majorarile de intarziere, dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de organelle fiscale in sarina sa sunt eronate (accesorium sequitur principale).

Pentru motivele de fapt si de drept invocate, solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata, anulara Deciziei de impunere nr. -----, anulara Raportului de inspectie fiscala emis la data de 23.06.2016 si exonerarea de la plata sumei de ----- lei, reprezentand:

TVA -----lei;
majorari de intarziere -----lei;
Dobanzi -----lei;
penalitati de intarziere -----lei.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 23.06.2016 si inregistrat sub nr. ----- care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -----, emisa de DGRFP Timisoara - AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

1. Cu privire la stabilirea calitatitii de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA:

Echipe 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 inspectiei fiscale sunt inscrise 31 pozitii (respectiv 5 pozitii in anul 2009, 4 pozitii in anul 2010, 9 pozitii 2011, 6 pozitii in anul 2012 si 7 pozitii in anul 2013.).

La data de 08.07.2014, pentru stabilirea starii de fapt fiscale in concordanta cu informatiile furnizate de notarii publici in baza declaratiilor informative formular 208 si a contractelor de vanzare cumparare obtinute de organul de control de la notarii publici care au autentificat tranzactiile imobiliare, in baza prevederilor art. 94 aiiri. 3 lit. c) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost solicitate contribuabilului ----- informatii suplimentare prin nota explicativa.

La intrebarea daca au fost efectuate si alte tranzactii imobiliare decat cele 24 de tranzactii identificate de organul de control, persoana fizica ----- --in calitate de contribuabil a raspuns; *"Nu imi aduc aminte in momentul de fata, trebuie sa mai verific alte acte."*

Din confruntarea datelor inscrise in „Lista nominala a beneficiarului de venit conform declaratiei 208” pentru dl. ----- anexa nr. 5 cu contractele de vanzare-cumparare, echipa de inspectie fiscala a constatat ca operatiunile efectuate de catre contribuabil, in calitate de vanzator, reprezinta 24 de tranzactii (contracte de vanzare cumparare) cu imobile, respectiv terenuri si case cu terenuri aferente detinute in coproprietate devalmasa in cadrul familiei impreuna cu sotia -----CNP -----.

La celelalte 7 pozitii inscrise in declaratia D 208 nu au fost identificate tranzactii imobiliare, ci reprezinta declarare efectuata de doua ori a unor tranzactii de catre notarul public.

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 in perioada 01.12.2008-31.12.2011 au fost efectuate 24 de contracte de vanzare in care ----- si ----- au calitatea de vanzatori, iar obiectul contractelor ii reprezinta vanzare de bunuri imobile, respectiv case construite de ----- si teren aferent si terenuri construibile detinute in coproprietate devalmasa in cadrul familiei.

In situatia in care coproprietarii sunt sot/sotie, livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere a TVA pentru livrarea respectiva actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu.

Din punct de vedere al TVA persoana impozabila este numai persoana, grupul de persoane sau orice entitate care poate actiona independent, fata de tert in cadrul familiei sotul nu poate actiona in mod independent in vanzarea ori inchirierea unui bun mobil detinut in coproprietate cu sotia si de asemenea nici sotia nu poate actiona independent in vanzare ori inchirierea unui bun detinut in coproprietate devalmasa cu sotii, ci numai comunitatea matrimoniala poate actiona in mod independent in vanzarea unui bun detinut in comun intre sotii existand relatii de dependenta.

Din punct de vedere al TVA, asa cum prevede Legea nr. 571/2003 «*persoana impozabila*» este un concept larg, cuprinzand orice persoana care desfasoara, in mod independent, orice activitate economica, in orice loc. Acasta definitie a persoanei impozabile presupune ca orice individ poate sa fie persoana impozabila, numai in masura in care este capabil sa desfasoare activitati economice, ca atare si in mod independent, precum si orice tip de entitate constituita din indivizi poate fi persoana impozabila de asemenea, numai in masura in care este capabila sa desfasoare activitati economice, ca atare si in mod independent.

Asadar persoana impozabila poate fi:

- persoana fizica capabila sa desfasoare activitati economice, iar aceasta activitate sa se realizeze ca atare si in mod independent;
- orice fel de asociere, inclusiv familia constituita in baza Codului Familiei, capabila sa desfasoare activitati economice, ca atare si in mod independent;
- orice fel de persoana juridica; orice fel de institutie, club, sindicat, organizatie sau asociatie;

Pentru exploatarea bunurilor imobile detinute in coproprietate in cadrul familiei persoana impozabila este, conform prevederilor art. 125¹ punctul 18 si a prevederilor art. 127 alin. 1) din legea 571/2003 modificata, familia privita ca orice asociere constituita in mod legal, deoarece conform prevederilor art. 30

din Codul familiei bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale sotilor. Orice convenție contrară este nulă, iar potrivit art. 35 din Codul familiei soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit ca are și consimțământul celuilalt sot. Cu toate acestea, nici unui dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt sot, iar art. 127 alin. 1) Legea nr. 571/2003 definește persoana impozabilă ca fiind orice persoană care acționează de o manieră independentă.

Soții ----- și -----, separat nu pot acționa de o manieră independentă în dispunerea bunurilor imobile comune ci numai împreună pot acționa de o manieră independentă în închirierea ori vânzarea unui bun deținut în comun în cadrul familiei.

Codul Familiei, la art. 35 prevede ca soții administrează și dispun împreună de bunurile comune, fapt pentru care acestea nu pot acționa independent unul față de celălalt în vânzarea bunurilor comune, astfel ca nu pot dobândi separat fiecare în parte calitatea de persoană impozabilă ci numai împreună ca familie pot acționa independent, fapt pentru care organul de control constată ca persoana impozabilă este familia Ailoaie, tratată ca asocieră în participativă din punct de vedere al TVA conform art. 127 alin. 10) din Legea nr. 571/2003, familia fiind o asocieră constituită legal conform legilor speciale (Codul familiei și Codul Civil).

Potrivit prevederilor punctului 3(6) din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările aduse prin H.G. nr. 1620/2009, care nu modifică art. 127 alin. 1) din Legea nr. 571/2003, în cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate în cadrul familiei, dacă există obligația înregistrării în scopuri de TVA pentru *vânzarea* acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație.

În acest sens, organul de control a desemnat să îndeplinească obligațiile privind TVA pe domnul -----,

Conform prevederilor art. 20 alin. 2) din OG Nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală în cazul în care, din orice motiv, obligațiile fiscale ale asocierii fără personalitate juridică nu sunt achitate potrivit alin. 1), asociații răspund solidar pentru îndeplinirea acestora.

În consecință, -----răspunde în solidar cu ----- pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale privind TVA aferente tranzacțiilor efectuate cu bunurile deținute în comun și care intră în sfera de aplicare a TVA.

În vederea stabilirii calității de persoană impozabilă platitoare de taxă pe valoarea adăugată, tranzacțiile efectuate de persoană fizică ----- în calitate de reprezentant al familiei și persoana desemnată să îndeplinească

obligatiile fiscale privind TVA cu bunuri imobile detinute in coproprietate devalmasa 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 piata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea 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);"

a) Astfel, conform art. 126, alin. i, lit. a) coroborat cu art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, d-l ----- 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 aceluiasi articol se specifica faptul ca *prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.*

b) Conform art. 132 alin. 1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 locul livarii pentru bunurile imobile tranzactionate de d-l ----- 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.

c) Persoana fizica ----- realizeaza de o maniera independente activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul familiei dobandite prin achizitia de terenuri si construirea de case pe terenuri, care nu au fost utilizate in scopuri personale, ci au fost construite pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila asa cum este definita in art 127, alin. (1) si alin.(10) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ca fiind *"orice persoana care desfasoara 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 aceluiasi 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."

d) Livrarea bunurilor imobile a rezultat din activitati economice conform prevederilor pct. 3, alin. (1) din H.G. 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 1 pe an, rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute. Mai mult persoana fizica impozabila ----- a intentionat sa desfasoare activitatii economice din momentul in care a avansat primele costuri. 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 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 in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal."*

Nu numai numarul de tranzactii efectuate pe an demonstreaza caracterul economic al acestora cat si intentia sa de a desfasura activitati economice prin angajarea de costuri premergatoare realizarii imobilelor, respectiv achizitionarea de parcele de teren, obtinerea de autorizatii de construire si construirea imobilelelor destinate in final vanzarii.

Din analiza celor prezentate la subpunctele a) - d) organul de control constata ca operatiunile realizate de d-l ----- indepliniesc 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.

De mentionat ca anterior inceperii efectuării tranzactiilor cu imobile din perioada supusa inspectiei fiscale 01.12.2008-31.12.2013, respectiv anterior datei de 10.02.2009, d-l ----- a obtinut autorizatia de construire nr----- pentru construirea unui imobil reprezentand casa si teren aferent, receptionat in anul 2007, asa cum rezulta din informatiile furnizate de catre Primaria Sanmihaiu Roman. Organul de control a constatat ca persoana fizica Ailoe Marin nu a respectat obligatia declararii cifrei de afaceri estimata conform dispozitiilor art. 146 alin.(4) din Codul fiscal in vigoare in anul 2006, ce permitea aplicarea regimului special de scutire de la plata TVA reglementat de prevederile art. 152 alin.(1) din acelasi act normativ. Pentru anul 2009, perioada cand au inceput livrarile, cifra de afaceri anuala a fost superioara plafonului de scutire TVA, respectiv -----lei.

Din documentele prezentate rezulta ca activitatea a fost inceputa in anul 2006 si de amploare, similara cu a oricarui dezvoltator imobiliar, iar pentru realizarea activitatii sale economice, respectiv vanzarea de case si teren aferent situate, persoana fizica a solicitat si obtinut urmatoarele autorizatii de construire:

- casa si teren aferent 122/b/2 C F. ----- Autorizatie constructie nr-----;
- casa si teren aferent CF. ----- in rosu- Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF ----- Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - A utorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - A utorizatie constructie nr. -----;
- teren intravilan si casa CF.----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- la rosu - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. -----;
- casa si teren aferent CF. ----- - Autorizatie constructie nr. certificat de atestare a edificarii constructiei nr. -----.

Terenurile pe care au fost construite imobilele in baza autorizatiilor de construire au fost dobandite de catre ----- si ----- prin cumparare si ulterior dezmembrare. Inclusiv costurile angajate pentru achizitionarea terenurilor intravilane demonstreaza realizarea unei activitati economice care conduce inca de la inceperea acestia la cifre de afaceri anuale superioare plafonului de scutire TVA prevazut pentru intreprinderi mici.

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 in perioada de prescriptie supusa controlului, organul de control constata ca prima livrare de imobil a fost efecuta la data de 10.02.2009 prin contractul de vanzare cumparare nr. 310/10.02.2009, reprezentand casa si teren aferent situat in localitatea -----, in valoare de ----- lei, peste plafonul de scutire TVA si care nu este o livrare ocazionala provenind din activiatatea economica, dobandind calitatea de persoana impozabila.

Persoana impozabila ----- a intentionat sa desfasoare activitati economice de natura vanzarilor de imobile din patrimoniul personal inca din data de 20.12.2006 cand obtine autorizatia de construire nr. ----- si avanseaza primele costuri pentru realizarea imobilului ce face obiectul primei tranzactii imobiliare. Din informatiile furnizate de Primaria ----- rezulta ca imobilul tranzactionat a fost finalizat si luat in evidenta Primariei ca si imobil in anul 2007. Operatiunea intra in sfera de aplicare a TVA. Valoarea vanzarii este superioara plafonului de scutire TVA prevazut pentru intreprinderi mici conform art. 152 alin.1) din Legea nr. 571/2003, astfel ca persoana impozabila la inceperea activitatii economice de vanzare a bunurilor imobile din patrimoniul personal nu poate solicita scutirea de TVA prevazuta ia art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat si operatiunile scutite de TVA fara drept de deducere se cuprind in cifra de afaceri. Operatiunea desi intra in sfera de aplicare a TVA este operatiune scutita de TVA fara drept de deducere conform art. 141 alin.2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, avand ca obiect vanzarea unei constructii vechi cu teren aferent, pentru care prima ocupare este inregistrata in anul 2007.

Potrivit, prevederilor art. 141. alin. 2) lit. f) punctul 3 livrarea unei constructii noi reprezinta livrarea efectuata pana la data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari, in speta, pentru livrarea realizata prin contractul de vanzare nr. 310/10.02.2009, prima ocupare fiind inregistrata in anul 2007 conform informatiilor furnizate de Primaria Sinmihaiu Roman, ar fi fost considerata livrare de constructie noua numai daca ar fi fost efectuata pana la data de 31.12.2008. Tranzactia a fost efectuata la data de 10.02.2009, dupa data de 31.12.2008, reprezentand astfel livrare de constructie veche. Pentru acesta livrare desi este superioara plafonului de scutire TVA persoana impozabila nu trebuia sa colecteze TVA.

La data de 26.05.2009 persoana impozabila -----incaseaza un avans in suma de ----- lei pentru livrarea unei case si teren aferent, pentru care a obtinut autorizatia de construire nr. -----.

Astfel, avand in vedere faptul ca exigibilitatea TVA intervine la data incasarii de avansuri aferente unor operatiuni taxabile, conform prevederilor

art. 134²alin.2) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, persoana impozabila avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA inainte de realizarea operatiunilor taxabile si in speta inainte de incasarea avansului efectuat la data de 26.05.2009, conform prevederilor art 153 alin.1 lit.a) punctul 1 intrucat avea obligatia declararii unei cifre de afaceri estimate a se realiza superioara plafonului de scutire TVA, pe care o cunostea inca dinaintea incasarii avansului, avand in vedere faptul ca la data de 10.02.2009 a livrat o constructie veche in valoare de ----- lei, care se cuprinde in plafonul calculat pentru intreprinderile mici conform prevederilor art. 152 alin.2} din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

Persoana impozabila -----nu a declarat la inceperea activitatii ca realizeaza o cifra de afaceri anuala superioara plafonului de scutire TVA.

Cu adresa nr. A-RFC 1338/14.01.2016 emisa de Cabinet Vicepresedinte prin care se precizeaza in mod clar ca persoana impozabila care se poate inregistra la depasirea plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal in situatia in care nu declara la inceperea activitatii ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire, este:

- persoana fizica care realizeaza tranzactii imobiliare, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, si

- a carei cifra de afaceri anuala este sub plafonul de scutire prevazut de Codul fiscal.

Dintr-o interpretare logica *Per a contraria*, daca nu sunt indeplinite cele doua conditii, persoana fizica nu se poate inregistra la depasirea plafonului de scutire.

Persoana fizica impozabila ----- a realizat tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, iar cifra de afaceri anuala a fost superioara plafonului de scutire TVA fiind de ----- lei.

Cu adresa nr. 671054/11.11.2014 emisa de M.F.P. Directia Generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara cu nr. ----- si la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis cu nr. ----- a fost formulata opinia in care s-a concluzionat ca la data de 26.05.2009, familia ----- a realizat prima operatiune taxabila, la data incasarii avansului.

Conform prevederilor art. 126 alin. 9 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal : „operatiunile impozabile pot fi a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la at. 140;”.

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 ----- 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 571/2003, per a contrarie daca cifra de afaceri realizata ori declarata este superioara plafonului special de scutire de ----- euro persoana impozabila nu poate aplica regimul special de scutire TVA.

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 ----- lei.

Prin neinregistrarea in scopuri de TVA in termenul prevazut de lege art. 153 alin.1) lit. a) punctul 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv inainte de inceperea activitatii economice ce implica operatiuni taxabile, avand previzionarea veniturilor ce urmau a fi incasate din operatiuni taxabile prin insasi incasarea de avansuri in suma de ----- lei anterior efectuarii livrarilor taxabile persoana fizica -----impreuna cu sotia ----- s-au sustras de la plata obligatiilor fiscale reprezentand TVA.

De asemenea persoana impozabila in anul 2009 a depasit plafonul de scutire TVA la data de 10.02.2009 cand efectueaza o livarre scutita de TVA fara drept de deducere in suma ----- lei care se ia in calcul la determinarea plafonului de scutire TVA conform prevederilor art. 152 alin. 1) si alin. 2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Perioada verificata: 01.12.2008-31.12.2013:

3. Verificarea deconturilor de taxa pe valoarea adaugata:

In urma efectuarii verificarii, s-a constatat ca persoana impozabila ----- nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in regim normai 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. 156², alin. (1) din acelasi act normativ, pentru perioada 31.12.2008 - 31,12.2013. Deasemenea, prin contractele de vanzare persoana impozabila nu a colectat TVA, pretul incasat fiind fara TVA (nu se prevede ca pretul de vanzare include TVA).

4. Stabilirea bazei de impozitare si calculul taxei pe valoarea adaugata, cu prezentarea motivului de fapt si a temeiului de drept:

In perioada supusa inspectiei fiscale persoana impozabila a efectuat urmatoarele operatiuni :

- operatiuni taxabile reprezentand livrari de constructii noi construite in baza autorizatiilor de construire livarate pana la 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari. Pentru aceste operatiuni persoana impozabila avea

obligatia sa colecteze TVA in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea nr. 571/2003 prin aplicarea cotei standard de TVA de 19% si 24% asupra bazei impozabile determinate conform art. 137 alin.1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Valoarea livrarilor de constructii noi pentru care persoana impozabila ----- avea obligatia colectarii TVA este in suma de ----- lei, ce constituie baza impozabila pentru TVA conform art. 137 alin.1 lit a) din Legea nr. 571/2003.

TVA colectata stabilita suplimentar de organul de control pentru aceste tranzactii este de 516.656 lei, determinata de organul de control prin aplicarea procedurii sutei marite, conform Deciziei nr. 6/2014 a Comisiei fiscale si conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare.

- Operatiuni taxabile prezentate in anexa nr. 8 reprezentand livrari de terenuri construibile situate in intravilanul localitatii -----pentru care nu sunt prevazute interdictii de construire .

Pentru aceste operatiuni persoana impozabila avea obligatia sa colecteze TVA in conformitate cu prevederile art. 140 din Legea 571/2003 prin aplicarea cotei standard de TVA de 24% asupra bazei impozabile determinate conform art. 137 alin 1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Valoarea livrarilor de terenuri construibile pentru care persoana impozabila ----- avea obligatia colectarii TVA este in suma de ----- lei, ce constituie baza impozabila pentru TVA conform art. 137 alin.1 lit a) din Legea nr. 571/2003. TVA colectata de organul de control pentru aceste tranzactii pentru care persoana impozabila nu a colectat TVA este de ----- lei, determinata de organul de control prin aplicarea sutei mariie considerand ca pretul include si taxa.

- Operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere prevazute de art. 141 alin. 2 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, reprezentand livrari de constructii vechi pentru care livrarea s-a facut dupa data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari. Valoarea livrarilor de constructii vechi este de ----- lei. Pentru aceste operatiuni contribuabilul nu are obligatia colectarii TVA.

In toate contractele de vanzare persoana fizica ----- si Ailoaie Luminita au declarat pe propria raspundere ca nu sunt inregistrati ca platitori de TVA si nu desfasoara operatiuni taxabile.

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, rezulta ca persoana fizica ----- impreuna cu sotia -----a realizat o cifra de afaceri din vanzari imobiliare, dupa cum urmeaza:

01.12.2008-31.12.2008 valoare de 0 lei
in anul 2009 valoarea de -----lei
in anul 2010 valoarea de ----- lei

in anul 2011 valoarea de ----- lei
in anul 2012 valoare de ----- lei
in anul 2013 valoarea de -----lei

Pentru stabilirea tratamentului fiscal al tranzactiilor este necesara sa se cunosc daca opertiunea constituie o livrare de constructie noua sau o livrare de constructie veche.

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 excetia 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.

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

Baza impozabila in suma de -----lei (-----lei) a fost determinata numai pentru operatiunile taxabile, constituita din contravaloarea livrarii de terenuri construibile si constructii noi, asa cum prevede art. 137 art. 1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare precum si conform Deciziei 6/2014 data in completare si modifucare a Deciziei nr. 2/2011 privind interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 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, avand in vedere faptul ca in contractele de vanzare nu se prevede nimic cu privire la TVA.

TVA a fost determinata prin aplicarea procedului sutei marite, luandu-se in considerare ca pretul include si taxa. TVA colectata suplimentar fiind in suma de -----lei.

In acest sens a fost data si Decizia Curtii Europene de Justitia C-249/12 si C-250/12 in care Curtea a stabilit, astfel: La punctul 35 din Decizie Curtea a aratat ca *"atunci cand un contract de vanzare a fost incheiat fara a se mentiona TVA-ul , in ipoteza in care furnizorul, potrivit dreptului national, nu poate recupera de la dobanditor TVA solicitat ulterior de administratia fiscala, luarea in considerare a totalitatii pretului fara deducerea TVA-ului, drept baza asupra careia se aplica TVA-ul ar avea drept consecinta aplicarea TVA-ului cu privire la acest furnizor si asadar ar intra in contradictie cu principiul potrivit caruia TVA-ul este o taxa pe consum, care trebuia suportata de consumatorul final."*

5. Calculul obligatiilor fiscale accesorii:

Pentru TVA colectata suplimentar aferenta perioadei verificate 01.12.2008-31.12.2013, in suma totala de ----- lei, conform prevederilor OG 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, art. 119 si respectiv art. 120, cu modificarile si completarile ulterioare echipa de inspectie fiscla a calculat majorarilor 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 21.07.2014 data discutiei finale.

In functie de cifra de afaceri realizata in anul inceperii activitatii taxabile si in anul anterior, conform art. 156 "1 din Legea nr. 571/2003 perioada fiscala a fost stabilita de organul de control dupa cum urmeaza :

- in anul 2009 perioada fiscala a fost stabilita la nivelul trimestrului calendaristic;

- in anul 2010 perioada fiscala a fost stabilita la nivelul lunii calendaristice, cifra de afaceri realizata in anul 2009 din operatiuni iaxabiie este de ----- lei, superioara lafonului de 100.000 euro calculat la cursul de schimb euro/ lei la 31.12.2019;

- in anul 2011 perioada fiscala a fost stabilita ia nivelul lunii calendaristice, cifra de afaceri realizata in anul 2010 este superioara plafonului de 100.000 euro calculat la cursul de schimb euro/ lei la 31.12.2010;

- in anul 2012 perioada fiscala a fost stabilita la nivelul lunii calendaristice, cifra de afaceri realizata in anul 2011 din operatiuni taxabile este de ----- lei superioara plafonului de 100.000 euro calculat la cursul de schimb euro/ lei la 31.12.2011;

- in anul 2013 perioada fiscala a fost stabilita la nivelul trimestrului calendaristic, cifra de afaceri realizata in anui 2012 din operatiuni taxabile este de ----- lei inferioara plafonului de 100.000 euro calculat ia cursul de schimb euro/lei la 31.12.2012.

De asemenea, au fost calculate si penalitati de intarziere in suma de ----- lei prin aplicarea cotei de 15% pentru debitului neachitat de ----- lei care inregistreaza intarzieri la plata mai mari de 90 de zile, calculate de la data de 01.07.2010 si pentru care scadenta a intervenit anterior datei de 01.06.2013, conform art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile ulterioare.

Pentru realizarea vanzarilor persoana fizica a incasat anterior avansuri pentru care avea obligatia calcularii si colectarii TVA aferenta avansurilor incasate pentru operatiuni taxabile, la momentul incasarii avansului conform prevederilor art. 134² alin.2) lit. b) coroborat cu prevederile art. 134 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Avansurile totale incasate sunt in suma de ----- lei.

De asemenea, pentru avansurile incasate aferente operatiunilor taxabile in suma de ----- lei calculate la valoarea cursului de schimb euro - lei comunicat de BNR valabil la data incasarii avansului pentru care exigibilitatea TVA intervine ia data incasarii avansului conform prevederilor art. 134² alin.2) lit.b) din Legea nr. 571/2003, au fost calculate accesorii reprezentand majorari de intarziere si dobanzi in suma totala de ate de la data scadenta a TVA aferenta avansului incasat si pana la data scadenta a TVA aferenta livrarii (a faptului generator).

Sinteza constatarilor inspectiei fiscale:

Nr. crt.	Denumirea obligatiei fiscale	Perioada verificata / Perioada pentru care s-au calculat obligatii fiscale		TVA stabilita de
		de la data	pana la data	
1.	Taxa pe valoarea	01.12.2008	31.12.2013	-----
2.	Majorari de intarziere	25.05.2009	30.06.2010	-----
3	Dobanzi	01.07.2010	21.07.2014	-----
4	Penalitati int. 15%	01.07.2010	21.07.2014	-----

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele de inspectie fiscala, Serviciul Solutionare Contestatii 1 investit cu solutionarea contestatiei precizeaza ca solutionarea contestatiei se va face in limitele sesizarii, avand in vedere dispozitiile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiacala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza: *„Analiza contestatiei se face in raport de sustinerea partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”*

A. Aspecte procedurale

A.1. In ceea ce priveste nerespectarea procedurii referitoare la perioada desfasurarii inspectiei fiscale

Conform prevederilor art. 104 alin (1) si (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscal, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Durata efectuarii inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni.

(3) Perioadele in care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse in calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin.(1) si (2).”

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se retine ca inspectia fiscala nu poate fi mai mare de 3 luni, iar perioada in care inspectie fiscala este suspendata nu este inclusa in calculul acesteia.

Din documentele aflate la dosar se retine ca inspectia fiscala efectuata la persoana fizica Ailoaie Marian Cristian a inceput in data de 04.07.2014, a fost suspendata in perioada 07.01.2015-26.01.2015, conform art.2 lit.c) din OPANAF nr.467/2013, din dispozitia date in scris de Seful de Administratie Adjunct Vasile Hurduzeu, respectiv in perioada 05.08.2015-09.06.2016, conform prevederilor art. 2 lit.c) din OPANAF nr. 467/2013, pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale si s-a finalizat in data de 23.06.2016.

Se retine ca termenul de 3 luni prevazut de legiuitor pentru efectuarea inspectiei fiscale generale reprezinta un termen de recomandare menit sa perturbe cat mai putin activitatea controlului, dar pentru nerespectarea caruia nu s-a prevazut nicio sanctiune. Fiind un termen de recomandare si nu unul sanctionator, de decadere, nerespectarea acestuia nu poate determina decaderea organelor de inspectie fiscala din dreptul de a finaliza inspectia fiscala.

Mai mult, intr-o speta similara, prin Sentinta civila nr.1036/2008, Curtea de Apel Bucuresti retine faptul ca *“In ceea ce priveste durata controlului fiscal aceasta apare justificata datorita multiplelor taxe, impozite, contributiile verificate[...], dar oricum am privi aceasta depasire a duratei in raport de termenul maxim de 3 luni prev. de art.101 din HG nr.1050/2004, el ca motiv nu poate conduce la nulitatea deciziei ti prin urmare motivul invocat apare ca nefondat.”*

Totodata, art.70 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare prevede ca *„In situatiile in care, pentru solutionarea cererii, sunt necesare informatii suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungeste cu perioada cuprinsa intre data solicitarii si data primirii informatiilor solicitate.”*

In acest sens s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1840/08.04.2014, intr-o speta similara.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca inspectia fiscala a fost suspendata pentru a se putea clarifica anumite aspecte necesare in speta.

A.2. In ceea ce priveste mentiunea persoanei fizice -----, conform careia decizia de impunere a fost intocmita in perioada aplicarii prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si nu a celor ale OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , se retin urmatoarele:

Conform prevederilor art.352 alin 2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod raman supuse legii vechi”.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca inspectia fiscala a inceput la data de 04.07.2014, conform Avizului de inspectie fiscala nr. ----- inainte de data intrarii in vigoare a Legii 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, fapt pentru care actul de inspectie fiscala se supune O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, Decizia de impunere nr. ----- a fost intocmita in conformitate cu prevederile Ordinului ANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutul unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectia fiscala la persoane fizice, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, coroborat cu prevederile legale citate, se constata ca argumentele contribuabilului privind nerespectarea prevederilor procedurale privind intocmirea deciziei de impunere sunt neintemeiate.

A.3. In ceea ce priveste afirmatia contestatarului, referitor la aspectul ca, in speta, sunt aplicabile prevederile art. 110 Cod procedura fiscala privind intervenind prescriptia extinctiv aferenta tranzactiilor derulate in anul 2009, organul de solutionare a contestatie retine urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 91 alin. (1) SI (2) din OG NR. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(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”.

iar la art 92 alin (2) lit. b) din acelasi act normativ se prevede:

“(2) Termenele de prescriptie prevazute la art. 91 se suspenda:

(...) b) pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale;”

Fata de prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, termen care incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala. Totodata, termenul de prescriptie se suspenda pe perioada cuprinsa intre data inceperii inspectiei fiscale si data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale.

Avand in vedere prevederile legale, conform documentelor aflate la dosar, se retine ca intre data de 21.08.2014 (data inceperii inspectiei fiscale) si data de 23.06.2016 (data emiterii deciziei de impunere), termenul de prescriptie a fost suspendat.

Pentru anul 2009, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale a inceput sa curga la data de 01.01.2010 si s-a implinit la

data de 01.01.2015, ulterior datei de incepere a inspectiei fiscale, respectiv 21.08.2014, conform Avizului de inspectiefiscala nr. -----.

Astfel, se constata ca termenul de prescriptie aferent tranzactiilor efectuate de contestatar in anul 2009 nu era implinit la data inceperii inspectiei fiscale, fapt pentru care argumentul persoanei fizice ----- nu poate fi relevant.

A.4. Referitor la continutul, motivarea si intemeierea deciziei de impunere contestate

In fapt, din continutul deciziei de impunere contestate se desprind urmatoarele aspecte:

- stabilirea calitatii de persoana impozabila a d-lui -----;
- numarul, tipul si valoarea tanzactiilor efectuate de contribuabil in perioada supusa verificarii in care organele de inspectie fiscala au apreciat ca dl. ----- a depasit plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal);
- baza de impozitare pentru taxa pe valoarea adaugata, TVA stabilita de plata, perioada pentru care a fost calculata, precum si cotele aplicate;
- baza de impozitare pentru dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere, perioadele pentru care au fost calculate, respectiv cuantumul acestora.

Referitor la intemeierea deciziei de impunere, se constata ca organele de inspectie fiscala au enumerat temeiurile de drept in baza carora au stabilit TVA de plata suplimentara si accesoriile aferente.

In drept, conform art. 43 si art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 43. - (1) Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- i) mentiuni privind audierea contribuabilului".*

„Art. 46. - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului

actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice „vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta**" (Antonie Torgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este levit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.*

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (D. Dascalu, E. Alexandru, *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

In al doilea rand, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actele administrative fiscale "*se vor declara nule numai daca prin aceasta s-a pricinuit partii o vatamare ce nu se poate inlatura decat prin anulara lor*".

Din cele prezentate anterior se retin urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala au enumerat motivele de fapt si temeiurile de drept care au stat la baza stabilirii TVA de plata suplimentara si a accesoriilor aferente;
- nerespectarea unor reguli referitoare la inscrierea detaliata a motivelor de fapt si a temeiurilor de drept nu atrage dupa sine anulara actului administrativ fiscal, in lipsa unei dispozitii legale exprese in acest sens, si nu exonereaza petentul de la plata obligatiilor fiscale datorate.

A.5.Referitor la inmanarea avizului de inspectie fiscala

In fapt, urmare adresei emise de catre ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale sub nr. 866013/08.09.2009, inregistrata la DGFP Timis cu nr. 31213/09.09.2009 si la SAF-AIF cu nr. 5036/10.09.2009 si a adresei ANAF nr. 5977/02.02.10.2009, inregistrata la DGFP Timis cu nr. 33815/02.10.2009 si la SAF-AIF cu nr. 5977/02.10.2009, s-a emis lista nominala a beneficiarilor de

venit, conform Declaratiei informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depuse de catre notarii publici in perioada 01.12.2008-31.12.2013.

Conform listei nominale a beneficiarilor de venit in perioada 01.01.2009-31.12.2013, s-a efectuat un control inopinat, in vederea stabilirii tratamentului fiscal al veniturilor obtinute din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, la persoana fizica -----.

Prin procesul verbal nr. ----- s-a constatat ca domnul -----
-----impreuna cu sotia sa ----- au obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul familiei in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si niciunul dintre sotii nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusa efectuarea unei inspectii fiscale partiale pentru determinarea valorii taxei pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor efectuate cu bunuri imobile din patrimoniul personal care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, persoana desemnata sa indeplineasca obligatiile fiscale fiind -----.

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia in baza Avizului de inspectie fiscala cu nr. -----.

Inceperea inspectiei fiscale a fost consemnata in procesul verbal conform prevederilor art. 102 alin. 6) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, intrucat persoana fizica nu detine registrul unic de control si nici nu are obligatia detinerii conform Legii nr. 252/2006.

In drept, sunt incidente dispozitiile art. 102 din Codul de procedura fiscala, in cauza constandu-se existenta exceptiei reglementata de legiuitor in cuprinsul alin. 2) lit. b) al acestui articol, in virtutea principiului general de drept *exceptio est strictissimae interpretationis*:

„ART. 102

Comunicarea avizului de inspectie fiscala

(1) Avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabilului, in scris, inainte de inceperea inspectiei fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalti contribuabili.

(2) In situatia in care data de incepere a inspectiei fiscale inscrisa in aviz este ulterioara implinirii termenului prevazut la alin. (1), inspectia fiscala nu poate incepe inainte de data inscrisa in aviz urmatoarele situatii:

a) in cazul efectuarii unei inspectii fiscale la un contribuabil aflat in procedura de insolventa;

b) in cazul in care, ca urmare a unui control inopinat sau incrucisat, se impune inceperea imediata a inspectiei fiscale;

c) pentru extinderea inspectiei fiscale la perioade, impozite, taxe si contributii, altele decat cele cuprinse in avizul de inspectie fiscala.”

Astfel, asa cum s-a demonstrat in cele ce preced, in conditiile in care inceperea inspectiei fiscale la petenta a fost efectuata urmare unui control inopinat (conform celor consemnate in procesul verbal nr. -----) efectuat in baza Ordinului de Serviciu nr. -----, motiv pentru care alegatiile petentului referitoare la aplicabilitatea in cauza a dispozitiilor alin. (1) ale art. 102 Cod procedura fiscala, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Avand in vedere ca aspectele procedurale indicate de contestatar nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, se va proceda la solutionarea pe fond a contestatiei.

B. Fond

B.1 Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate in perioada 10.02.2009-22.10.2013 constand in vanzari de bunuri imobile, respectiv case construite de ----- si teren aferent si terenuri construibile detinute in coproprietate devalmasa in cadrul familiei, persoana fizica ----- datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ----- lei, in conditiile in care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, conform constatarilor din anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 23.06.2016 si inregistrat sub nr. ----- care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -----, emisa de DGRFP Timisoara - AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, in perioada 10.02.2009-22.10.2013 persoana fizica ----- a efectuat 24 tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, respectiv case construite de ----- si teren aferent si terenuri construibile din patrimoniul personal dupa cum urmeaza:

- in anul 2009 in valoarea de -----lei;
- in anul 2010 in valoarea de ----- lei;
- in anul 2011 in valoarea de -----lei;
- in anul 2012 in valoare de -----lei;
- in anul 2013 in valoarea de -----lei;

Pentru vanzarea de case si teren aferent, persoana fizica ----- a solicitat si obtinut urmatoarele autorizatii de construire:

- casa si teren aferent ----- CF ----- Autorizatie constructie nr-----;
- casa si teren aferent CF ----- in rosu- Autorizatie constructie nr. -----;

casa si teren aferent CF ----- Autorizatie constructie nr. -----
 ----;
 - casa si teren aferent CF ----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent CF ----- - Autorizatie constructie nr. -----
 ;
 - casa si teren aferent CF ----- Autorizatie
 constructie nr-----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie constructie nr.
 -----;
 - casa si teren aferent CF----- Autorizatie
 constructie nr-----;
 - casa si teren aferent CI'. ----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie constructie nr.
 -----;
 - teren intravilan si casa CF.----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent C1-. ----- la rosu - Autorizatie
 constructie nr. -----
 - casa si teren aferent CF. ----- A utorizatie constructie nr. -----
 -----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie
 constructie nr. -----;
 - casa si teren aferent CF. ----- Autorizatie constructie
 nr. certificat de atestare a edificarii constructiei nr-----

Terenurile pe care au fost construite imobilele in baza autorizatiilor de
 construire au fost dobandite de catre ----- si Ailoaie Luminita prin
 cumparare si, ulterior, dezmembrare.

**Prima livrare de imobil a fost efecuada la data de 10.02.2009 avand la
 baza contractul de vanzare cumparare nr. -----, reprezentand casa
 si teren aferent situat in localitatea Sinmihaiu Roman, in valoare de -----
 ----- lei.**

Anterior inceperii efectuarii tranzactiilor cu imobile, respectiv anterior
 datei de 10.02.2009, dl. ----- a obtinut autorizatia de construire
 nr----- pentru construirea unui imobil reprezentand casa si teren
 aferent, receptionat in anul 2007, asa cum rezulta din informatiile furnizate de
 catre Primaria Sanmihaiu Roman.

Ulterior acesteia, dl. ----- **a derulat urmatoarele tranzactii:**

- livrarile de constructii noi in valoare de ----- lei:

Nr. Contract	Valoare
1843/18.06.2009	----- lei
2222/15.07.2009	----- lei
3072/15.10.2009	----- lei
3893/11.12.2009	----- lei
1921/03.06.2010	-----lei
3460/30.09.2010	-----lei
1073/17.03.2011	-----lei
2638/09.06.2011	-----lei
4147/10.09.2011	-----lei
5808/19.12.2011	-----lei
3704/07.09.2012	-----lei
4963/13.11.2012	-----lei
1468/29.03.2013	-----lei
3548/29.07.2013	-----lei

- livrari de terenuri construibile situate in intravilanul localitatii -----
-----pentru care nu sunt prevazute interdictii de construire, in valoare de -----
----- lei:

Nr. Contract	Valoare
3174/13.09.2010	----- lei
1074/17.03.2011	----- lei
4338/16.09.2011	----- lei
4016/14.09.2012	----- lei
259/25.01.2013	-----lei
4129/01.10.2013	-----lei
4499/22.10.2013	-----lei

Referitor la stabilirea calitatii petentului de persoana impozabila

La art. 126, art. 127 si art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operatiunile care intra in sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfasoara activitati economice enumerate de legiuitor, printre care si exploatarea bunurilor corporale si necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, si totodata este definita livrarea de bunuri, astfel:

„Operatiuni impozabile

Art. 126. - (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 definita la art. 127, alin.(1) actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitaŃile economice prevazute la art. 127, alin. (2);[...]

Persoane impozabile si activitatea economica

Art. 127. - (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.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitaŃile profesiilor libere sau asimilate acestora.

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

Livrarea de bunuri

Art. 128. - (1) Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar."

In aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, la pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobata prin HG nr. 44/2004, se prevede:

„3. (1) 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 Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). (...)

(3) Persoana fizica, care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare, de o maniera independenta, si activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) In cazul construirii de bunuri imobile de catre persoanele fizice, in vederea vanzarii, activitatea economica este considerata inceputa in momentul in care persoana fizica respectiva intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei respective trebuie apreciata in baza

elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare initierii activitatii economice.

Activitatea economica este considerata continua din momentul inceperii sale, incluzand si livrarea bunului sau partilor din bunul imobil construit, chiar daca este un singur bun imobil.

*(5) In cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre persoana fizica in scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie in cursul unui an calendaristic. **Totusi, daca persoana fizica deruleaza deja constructia unui bun imobil in vederea vanzarii, conform alin. (4), activitatea economica fiind deja considerata inceputa si continua, orice alte tranzactii efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.** [...]. Livrarile de constructii si terenuri, scutite de taxa conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute in vedere atat la stabilirea caracterului de continuitate al activitatii economice, cat si la calculul plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal.*

*(...) Exemplul nr. 4: O persoana fizica a inceput in cursul anului 2009 constructia unui bun imobil cu intentia de a vinde aceasta constructie. In cursul anului 2009 nu a incasat avansuri si in principiu nu are obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de taxa. Daca in anul 2010, inainte sa inceapa sa incaseze avansuri sau inainte sa faca livrari ale unor parti ale bunului imobil sau livrarea respectivului imobil in integralitatea sa, livreaza un teren construibil sau o constructie noua in sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizica ar avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de taxa **atunci cand depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal.** Aceasta livrare nu este considerata ocazionala, **activitatea economica fiind considerata continua din momentul inceperii constructiei, respectiv din anul 2009.**"*

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala nu se considera ca au desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie** facand situatia in care se constata ca **activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate**, in aceasta situatie, persoanele fizice dobandind calitatea de persoana impozabila, asa cum este si cazul domnului -----.

Activitatea este considerata continua din momentul angajarii primelor costuri in vederea realizarii unei constructii.

Prima incasare de din data de 10.02.2009 nu mai poate fi considerata ocazionala, activitatea economica fiind considerata continua din momentul inceperii activitatii - prima autorizatie fiind obtinuta in 2006 (pct. 3 alin. (5) din Norme), dl. -----devenind persoana impozabila.

In fapt, din analiza coroborata a prevederilor art. 126 alin. (1) si art. 127 alin. (1) si (2) din Codul fiscal, mai sus citate, rezulta ca intra in sfera de aplicare

a TVA si sunt impozabile operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) sa constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuata cu plata. Prin bunuri se intelege, asa cum prevede art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, si bunurile corporale imobile prin natura lor sau prin destinatie. Astfel, transferul dreptului de proprietate a apartamentelor, prin vanzare, este o operatiune care intruneste aceasta conditie.

b) cea de-a doua conditie este de la sine inteles indeplinita, locul de vanzare al imobilelor fiind in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizata de o persoana impozabila. In sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, prin persoana impozabila se intelege 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.

Raportat la aceasta definitie, precum si la continutul normelor metodologice, mai sus citate, rezulta ca in sfera notiunii de „*persoana impozabila*” sunt incluse si persoanele fizice care desfasoara cu regularitate si de o maniera independenta activitati economice, in scopul obtinerii de venituri.

In cazul analizat este cert faptul ca in perioada anilor 2006-2014, dl. ----- a angajat si a desfasurat in nume propriu activitati in domeniul prestarilor de servicii (de constructii), in vederea edificarii de locuinte, cu scopul de a fi vandute si implicit de a obtine venituri, scop confirmat ulterior prin tranzactiile perfectate si realizate in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate (24 tranzactii).

Din perspectiva celor aratate, este evident ca dl. ----- a actionat ca o persoana impozabila in sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, desfasurand activitate economica de o maniera independenta, neavand relevanta, potrivit aceleiasi norme legale, scopul sau rezultatul acestei activitati.

In raport cu cele de mai sus, operatiunile realizate de dl. ----- se incadreaza si in cea de-a treia conditie prevazuta de art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una din activitatile prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, in cazul de fata activitatea fiind cea de prestare de servicii in constructii. Asa cum s-a aratat la lit. c) de mai sus, executarea si amenajarea apartamentelor a fost realizata ca urmare a activitatii angajate si desfasurate de doamna Biaca Imelda – Ioana ca persoana impozabila.

Apartamentele vandute de dl. ----- sunt rezultatul unor activitati economice prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv prestarea de servicii in constructii, asa cum am aratat si mai sus, si prin urmare, este indeplinita si cea din urma conditie cumulativa de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionata au 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.

Insa, asa cum am demonstrat mai sus, in cazul analizat sunt intrunite integral cele patru conditii prevazute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Pe de alta parte, vanzarea locuintelor reprezinta o continuare fireasca si obiectiva a valorificarii rezultatelor activitatii precedente (de edificare), menita sa conduca la realizarea scopului pentru care acestea au fost edificate. Astfel, vanzarea apartamentelor constituie, in sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunile impozabile constand in livrari de bunuri corporale imobile.

Si Directiva 112/2006 CE califica, prin art. 9 alin. (1) paragraful 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. Art. 12 din Directiva mentionata arata ca statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza o operatiune legata de activitatile prevazute la art. 9 alin. (1) paragraful 2 si, in special, una din urmatoarele operatiuni: a) livrarea unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea; b) livrarea de terenuri construibile.

Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a imobilelor, acesta este dat de existenta contractelor succesive de vanzare, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Deci cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul proprietatilor imobiliare determina caracterul de continuitate al operatiunilor.

O persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vanzare constructii, altele decat cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

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:

- art. 152 alin. (1), (3) si (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Regimul special de scutire pentru intreprinderile mici

(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 rotunjesteste 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.***

(3) Persoana impozabila care indeplineste conditiile prevazute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricand pentru aplicarea regimului normal de taxa.

(4) O persoana impozabila nou-infiintata poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, daca la momentul inceperii activitatii economice declara o cifra de afaceri anuala estimata, conform alin. (2), sub plafonul de scutire si nu opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) In sensul alin. (4), 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.

(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.(...)”

In calitate de persoana impozabila, domnul -----avea obligatia potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.” cu atat mai mult cu cat si-a asumat aceasta obligatie chiar prin contractele de vanzare-cumparare a caror valoare au constituit baza impozabila pentru TVA contestata, respectiv prin contractele mentionate mai sus.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, 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 este obligata sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent 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** este superioara plafonului de 35.000 euro.

In acest sens, s-a pronuntat si Directia generala de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale prin Adresa nr. 677791/16.11.2015 (anexata la dosarul contestatiei), in care se precizeaza urmatoarele:

„La o atenta analiza a dispozitiilor legale in domeniul TVA, respectiv a prevederilor art. 153 si art. 152 din Codul fiscal, se poate observa ca acestea nu au reglementat niciodata sanctiuni in cazul estimarii de catre persoana impozabila a unei cifre de afaceri ce urmeaza a fi obtinute sub plafonul special de scutire de TVA aplicabil pentru mici intreprinderi, in acest sens fiind reglementarea din norma scrisa si, de asemenea, pozitia exprimata de directia noastra in numeroase adrese in care am raspuns diverselor solicitari pe aceasta tema. Nesanctionarea persoanei impozabile care estimeaza o cifra de afaceri anuala sub plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal nu se justifica dintr-un considerent lesne de inteles si anume faptul ca aceasta depinde de acordurile comerciale incheiate sau viitoare, nu este predictibila in orice circumstante si, prin urmare persoanei impozabile nu i se poate imputa faptul ca nu a estimat corect cifra de afaceri pe care urmeaza sa o realizeze.

Prin urmare, in vederea stabilirii momentului la care intervine obligatia inregistrarii in scopuri de TVA relevanta este cifra de afaceri realizata de persoana impozabila. De asemenea, legea permite inregistrarea in scopuri de TVA prin optiune a persoanelor impozabile, inclusiv a persoanelor impozabile nou infiintate, in cazul in care acestea estimeaza un volumul al tranzactiilor peste plafonul special de scutire de taxa prevazut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, fara a sanctiona insa persoana impozabila in cazul in care a subevaluat nivelul cifrei de afaceri in declaratia depusa in vederea inregistrarii.

152 alin. (1) din Codul fiscal este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic este deopotriva un argument suplimentar in sustinerea faptului ca, din perspectiva TVA, in vederea efectuarii unei juste impuneri, sunt relevante operatiunile certe efectuate de persoana impozabila si nu modul in care acestea sunt estimate, in acest sens este relevanta pozitia Curtii de Justitie a Uniunii Europene care, in considerentele din hotararea in cauzele conexate C-249/12 si C-250/12, Tulica si altii, mentioneaza ca in conformitate cu regula generala prevazuta la articolul 73 din Directiva TVA, „baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituita de contrapartida primita in mod real in acest sens de persoana

impozabila. Aceasta contrapartida constituie valoarea subiectiva, respectiv valoarea primita in mod real, iar nu valoarea estimata conform unor criterii obiective (a se vedea in special Hotararea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarpplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, si Hotararea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties si Provadinvest, C-621/10 si C-129/11, punctul 43)".

In data de **10.02.2009**, conform contractului de vanzare cumparare nr. **310/10.02.2009**, reprezentand casa si teren aferent situat in localitatea **Sinmihaiu Roman**, in valoare de ----- lei, plafonul de scutire a fost depasit (peste **119.000 lei** - echivalentul in lei a **35.000 euro**).

Tranzactia efectuata de petent in data de 10.02.2009 este operatiune taxabila din punct de vedere a TVA pentru care se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

(...f) 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. 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 urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii;

4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;”

La data de 10.02.2009, petentul a inregistrat o cifra de afaceri in suma de ----- lei, depasind astfel plafonul de 35.000 euro (35.000 euro x ----- lei, rotunjit la mie ----- lei) pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„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).”.

In conformitate cu prevederile art. 152, alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„Persoana impozabila care aplica regimul 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 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”.*

In consecinta data la care petentul a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost 10.02.2009 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.03.2009.

Art. 153 alin. (7) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: *„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 H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: : *„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 01.04.2009, cu obligatia declararii si achitarii TVA pentru toate tranzactiile derulate dupa data aceasta data .

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie si de faptul ca in sustinerea cauzei contestatarul nu a prezentat documente care sa modifice aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art. 213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice, domnul -----
-, taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate dupa data de 10.02.2009 pana la data de 31.12.2013, motiv pentru care **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru TVA in suma de -----**

lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere” nr. ----, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare..

B.2 Cu privire la accesorii aferente TVA in suma totala de 329.887 lei lei reprezentand majorarile/dobanzile de intarziere aferente TVA in suma de -----lei si penalitatile de intarziere in suma de -----lei.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. ----- accesorii de plata in suma de ----- lei, in conditiile in care in prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de -----lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere” nr. ----, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, din cadrul AJFP Timis, a stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de ----- lei lei, din care -----lei majorarile/dobanzile de intarziere si -----lei penalitati de intarziere, calculate pentru perioada 25.05.2009-21.07.2014.

In drept, la calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ dinOG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30.06.2010** dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv." "Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Incepand cu data de **1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ dinOG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin O.U.G. nr. 39/2010:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere."

4) Dobanzile se stabilesc prin decizii intocmite in conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

"Art. 120 - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.(...

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Alineatul (7) al art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat O.U.G. nr. 88/2010 incepand cu 01.10.2010, astfel:

" Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"Art.1201- (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) **dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor."

Potrivit dispozitiilor legale mai sus pentru debitele inregistrate in evidenta fiscala trebuie efectuate platile in contul obligatiilor fiscale si sting obligatiile asa cum au fost inscrise in declaratii si depuse la organul fiscal, in ordinea vechimii. Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare termenului scadent pana la data stingerii sumei datorate si se sting in ordinea vechimii.

Deoarece in sarcina contestatorului a fost retinut debitul in suma totala de -----lei lei, reprezentand TVA lei, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al obligatiilor fiscale accesorii in ceea ce priveste perioada si cota aplicata, acesta datoreaza pe cale de consecinta si obligatiile fiscale accesorii in suma totala de ----- lei, conform principiului

de drept „*accessorium sequitur principale*”, potrivit caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada emiterii actelor administrativ fiscale contestate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de ----- lei, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare **se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de petenta pentru acest capat de cerere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Titlul VIII, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se :

D E C I D E:

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de dl. -----
----- impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -----
----- pentru suma de -----lei reprezentand:

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

- prezenta decizie se comunica la :

-----,
DGRFP Timisoara - AJFP Timis - Serviciul Inspectie Fiscala
Persoane Fizice 1,

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