

D E C I Z I E nr. 511/28.11.2013

privind solutionarea contestatiei formulate de dl.
inregistrata la DGFP Timis sub nr.

I. Prin contestatia formulata, dl. ataca in procedura prealabila Decizia de impunere nr. prin care s-a stabilit ca si obligatie de plata suma de lei reprezentind :

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

Precizeaza faptul ca, nici Decizia de impunere si nici RIF-ul nu i-au fost comunicate niciodatã, nici postal si pe niciuna din formele electronice de comunicare fiscala, a luat la cunostinta de existenta RIF-ului si a Deciziei de Impunere la data de 01.04.2013, când sotia sa s-a deplasat la DGFP Timis cu o alta problema, fiind abordata in secretariatul Serviciului de Inspectie Fiscala Timis, ca trebuie sa ridice aceste acte in numele sau, data de primire fiind consemnata 01.04.2013.

1).Cu privire la exceptia invocata privitor la nulitatea Deciziei de impunere, a Raportului de inspectie fiscala, a Procesului verbal nr. si a Deciziei nr. privind solutionarea contestatiei la procesul-verbal, sustine ca cele patru acte administrativ-fiscale sunt lovite de nulitate, motivat de dispozitiile art. 44 (1) din Cod Proc. Fiscala, care precizeazã ca "actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului cãruia ii este destinat" ori in situatia in care organul fiscal cunostea domiciliul sau, avea obligatia potrivit dispozitiilor de mai sus, sa-i comunice in termen de 30 de zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale, la domiciliul sau, care este stabil, actele fiscale, pentru a lua la cunostinta de situatia creata in mod deliberat de organul fiscal.

Potrivit Deciziei de impunere nr. , a Raportului de inspectie fiscala nr. , rezulta ca acestea au fost întocmite de organele fiscale la data de 22.10.2012, respectiv data de 29.10.2012, iar persoana fizica l-a luat la cunostinta la data semnãrii, respectiv 01.04.2013.

Potrivit art. 109 Cod Proc.Fisc. alin.(1)se precizeazã ca "rezultatul inspectiei fiscale se consemneazã in scris, intr-un rapoport de inspectie fiscala...", iar la alin.(3) se precizeazã ca "raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii: a)deciziei de impunere pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate" iar la aliniatul (4) al art.109, se precizeazã ca:

"(4) Deciziile prevãzute la alin.(3) se comunica in termen de 30 de zile lucratoare de la data încheierii inspectiei fiscale".

De asemenea, nici dispozitiile articolului 44 (3) nu au fost respectate de organul fiscal pentru comunicarea celor doua înscrisuri, in sensul ca, potrivit art.44 (3) "In toate cazurile, actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data afisãrii anuntului", text de lege pe care organul

fiscal nu l-a respectat, a luat la cunostinta intimplator de acest RIF si a deciziei de impunere, motiv pentru care cele doua înscrișuri administrativ fiscale sunt lovite de nulitate.

Mai mult decit atit, atit decizia de impunere cit si RIF-ul nu ii sunt opozabile si nu produc niciun efect juridic , asa cum reiese din dispozitiile art.45 (2) Cod Proc.Ficala, care precizează ca "actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art.44 nu este opozabil contribuabilului si nu produce niciun efect juridic".

Normele metodologice de aplicare a dispozitiilor art.45 din codul de procedura fiscala la art. 44.1. precizează ca" Organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite in sarcina contribuabilului prin actul administrativ, daca acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii".

Chiar si COMISIA FISCALA CENTRALA, prin Decizia nr.6/2004 aprobata prin OMFP nr.1561/2004, admite faptul ca:

"In conformitate cu prevederile art. 44.1 din Normele metodologice date in aplicarea art. 44 din OG nr. 92/2003, in vigoare la data emiterii Deciziei, privind codul de procedura fiscala, republicata, organul fiscal nu poate pretinde executarea obligatiei stabilite in sarcina contribuabilului prin actul administrativ, daca acest act nu a fost comunicat contribuabilului, potrivit legii".

Si pentru ca dispozitiile art.44 alin. (4) din Codul de procedura fiscala mentionează "*Dispozitiile Codului de procedura civila privind comunicarea actelor de procedura sunt aplicabile in mod corespunzător*", invoc, dispozitiile art.175 cod procedru civila, care precizează ca:

"(1) Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vătămăre care nu poate fi înlăturata decit prin desfiintarea acestuia. (2) In cazul nulităților expres prevăzute de lege, vătămărea este prezumata, partea interesata putând face dovada contrara",

Ori din interpretarea dispozitiilor legale, "necomunicarca actului in termenul legal este lovit de nulitate" un act care este nul nu produce efecte juridice, nulitate pe care o invoca pe cale de exceptie ca fiind întemeiata si sa se constate nule atit Decizia de impunere cit si RIF-ul.

2). Cu privire la cea de-a doua exceptie privitoare la prescriptia dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, potrivit art. 91 (1) din Codul de procedura fiscala acest text de lege prevede expres faptul ca "Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel" „exceptia vizează cazul dispozitiilor alin.(3) al art. 91", ceea ce nu este cazul de fata.

Asa cum rezulta din Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, organul de control a luat in considerare contractele de vinzare cumpărare începind cu anul 01.01.2004 si următorii, perioada in care a avut loc vinzarea terenurilor arabile, potrivit cu contractele de

vanzare-cumparare stabilite de organul fiscal, iar potrivit cu Raportul de inspectie fiscala acesta a fost întocmit la data de octombrie 2012. Fata de data întocmirii RIF-uIui 22 octombrie 2012 si data de 01.01.2004, anul fiscal 2004, conform Aviz de Inspectie Fiscala nr., i s-a comunicat ca „începând cu data de 20.11.2009 petentul împreuna cu sotia sa faca obiectul unei inspectii fiscale pentru perioada 01.01.2004-30.09.2009, apreciaza ca a intervenit prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale.

In prima pagina a Raportului de inspectie fiscala, se vorbeste de un aviz de inspectie fiscala ca fiind emis la data de 14.10.2009, prin care trebuia sa înceapă inspectia fiscala, dar pentru faptul ca nu a dovedit cu contractele de vânzare cumpărare întocmite, potrivit cu art.2 lit.e) din Ordinul ANAF nr. 14/2010, se vorbeste de suspendarea inspectiei fiscale incepind cu data de 26.01.2010, iar (anterior, după aproape doi ani si opt luni, se revine si spune organul fiscal ca inspectia fiscala se reia incepind cu data de 05.07.2012).

Considera ca acel aviz de inspectie fiscala, a fost emis in graba, ca, organul fiscal nu era pregătit pentru un asemenea control, apreciind ca prin emiterea de înscrieri pot opri curgerea unui termen care in realitate a fost la limita.

Prin urmare, termenul de prescriptie a intervenit la data de 31.12.2009, astfel ca organul fiscal a fost decăzut din dreptul de a stabili obligatiile fiscale.

Termenul de prescriptie nu a fost întrerupt prin emiterea unui aviz de inspectie fiscala, respectiv avizul nr. si nici prin ordinul ANAF nr. 14/2010 care nu a fost emis inlauntrul termenului de prescriptie de 5 ani ca sa poată începe curgerea unui nou termen de prescriptie.

Motivul neinceperii inspectiei fiscale nu vizează persoana sa, nu a fost contactat la domiciliul de niciun inspector fiscal in perioada 14.10.2009-20.11.2009, a primit o invitatie si din contra s-a prezentat personal la serviciul control si a depus in totalitate actele solicitate de către organele de inspectie fiscala, acest lucru se poate proba cu depunerea documentatiilor sub nr. de înregistrare, precum aceleasi acte s-au depus si prin Tribunalul Timis, in actiunea deschisa in contencios, impotriva Deciziei nr. privind solutionarea contestatiei impotriva Procesului -verbal nr. .

Organele de inspectie fiscala au suspendat fără nici un motiv, deoarece petentul a făcut toate diligentele si a depus toate actele solicitate.

De asemenea organul fiscal a mai trimis o adresa cu suspendarea controlului in anul 2010, in care organele de inspectie fiscala motivează ca au suspendat, pana ce Comisia Fiscala isi va formula un punct de vedere in scris cu privire la taxarea cu

TVA a persoanelor care au vândut bunuri imobiliare din patrimoniul personal.

Fata de cele de mai sus, considera ca datele invocate prin RIF si Decizie nu sunt corect expuse, de asemenea se poate observa ca insusi organul fiscal de control are dubii grave cu privire la colectarea acestei taxe TVA de la persoanele fizice care au vândut bunuri imobiliare din patrimoniul personal, astfel ca fata de data întocmirii RIF-ului considera ca a intervenit prescriptia de 5 ani pentru stabilirea obligatiilor fiscale, motiv pentru care solicita admiterea exceptia prescriptiei dreptului organelor fiscale de a stabili creante fiscale.

In continutul RIF-ului la pagina 2 aliniatul ultim din nou organele de inspectie fiscala se contrazic spunând ca au suspendat, pe motiv ca petentul nu a depus actele solicitate, din continutul procesului-verbal nr. , rezulta contrariul, s-au depus cu nr. de înregistrare actele in totalitatea lor, in plus fata de declaratia 208.

Pe fondul cauzei, solicita admiterea contestatiei ca fiind întemeiata, anulara Deciziei de impunere nr. din 29 octombrie 2012, a Raportului de inspectie fiscala nr. din, a Procesului-Verbal nr si a Deciziei nr. privind solutionarea contestatiei la procesul verbal, precum si exonerarea de la plata obligatiilor fiscale ca nedatorate, stabilite in mod nelegal, avind in vedere următoarele considerente:

Inspectia fiscala a vizat verificarea respectării prevederilor legale privind taxa pe valoarea adăugata aferenta tranzactiilor cu proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, inspectia fiscala s-a desfășurat in luna septembrie si in luna octombrie 2012.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. , a Deciziei de Impunere nr. , luate la cunostiinta in data de 01.04.2013, inspectorii fiscali au stabilit pe baza datelor furnizate de către birourile notariale, prin declaratia informativa cod 208 privind transferul proprietăților imobiliare personale, ca petentul in calitate de persoana fizica a încheiat 46 de contracte de vnzare-cumparare in perioada 01.01.2005-31.12.2011.

Ca urmare a transferului drepturilor de proprietate privata, in baza contractelor de vnzare-cumpărare terenuri arabile si finete, s-a stabilit in sarcina sa ca baza de impozitare suma de lei pentru care s-a stabilit TVA de plata, in suma de lei pentru perioada 01.01.2005-31.12.2011, dobinzi de intirziere in suma de lei pentru perioada 26.07.2005-20.09.2012 precum si penalități de intirziere in suma de lei pentru perioada 01.07.2010-20.09.2012 .

Din analiza contractelor de vnzare cumpărare, organele fiscale au stabilit ca in cursul lunii martie si aprilie 2005, a înstrăinat prin vnzare din patrimoniul personal terenuri arabile situate in extravilan, stabilind o cifra de afaceri in suma de lei, depășind plafonul de scutire de TVA de

200.000 lei, prevăzut de art.152 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu aplicabilitate în perioada 01.01.2005-31.12.2006.

Pentru depășirea plafonului de 200.000 lei trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului, respectiv data de 30.04.2005, iar pînă la data de 10.05.2005 în calitate de persoană fizică trebuia să solicite la organul fiscal înregistrarea în scopuri de TVA, urmînd să fie înregistrat în scopuri de TVA începînd cu data de 01.06.2005.

Prin urmare, avînd în vedere tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada supusă controlului fiscal a fost stabilită ca bază de impozitare suma de lei cu consecința stabilirii a TVA de plată în suma de lei, suma stabilită de organul fiscal în mod nelegal ca nedatorată și cu consecința stabilirii de dobînzii și penalități de întîrziere nejustificate.

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

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

În jurisprudența Curții de Justiție Europene, care privește calitatea de „persoană impozabilă” a unei comunități matrimoniale de bunuri: (CJEU, Cauza C-25/03, Finanzamt Bergisch Gladbach c. Hans LI. Hundt-Esswein (HE), publicată în Culegere 2005, p. 1-3123 (43)) „...*Trebuie considerat ca soții HE, în calitatea lor de coproprietari ai unui bun de capital, sunt beneficiarii livrării acestui bun în scopul aplicării Directivei a șasea. Această soluție este conformă principiului neutralității. Dat fiind faptul că comunitatea acestor soți nu este o persoană impozabilă și nu poate, din această cauză, să deducă TVA platită în amonte, un asemenea drept de deducere trebuie recunoscut individual sotilor în măsura în care aceștia acționează ca persoane impozabile. Se poate astfel răspunde (...) că atunci cînd o comunitate matrimonială, care nu are personalitate juridică și nu exercită ea însăși vreo activitate economică în sensul Directivei a șasea, comandă un bun de capital, coproprietarii care formează respectiva comunitate trebuie considerați ca beneficiari ai operațiunii pentru aplicarea Directivei a șasea*”. Aplicînd și în dreptul fiscal român soluția Curții, că în situația unui bun detinut în coproprietate în care cotele-părți ale fiecărui coproprietar sunt determinate/determinabile fiecare dintre coproprietari are potențial calitatea de beneficiar al livrării bunului

respectiv si poate valorifica aceasta calitate in vederea aplicării legislatiei privind TVA, in special sub aspectul exercitării dreptului de deducere al TVA plătit in amonte.

De asemenea, considera ca in mod nelegal organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugata retroactiv, deoarece potrivit:

-Adresei nr. emise de ANAF la data de 23.01.2008 către Uniunea Nationala a Notarilor Publici din România, rezulta ca doar începând cu data 01.01.2008, pentru transferul proprietătilor imobiliare din patrimoniul personal se va plati TVA;

Adresa nr. emisa de ANAF către toate Directiile Generale a Finantelor Publice din tara, confirma si lămureste modul de implementare si înregistrare a persoanelor fizice care realizează venituri cu caracter de continuitate din transferul dreptului de proprietate asupra proprietăpilor imobiliare, rezulta ca doar începând cu data 01.01.2008, pentru transferul proprietătilor imobiliare din patrimoniul personal se va plati TVA; desi Codul de Procedura Civila, care se aplica si Codului de Procedura Fiscala, *statuează neretroactivitatea legii*, deoarece prin Ordinul nr. 914 din 28 iulie 2005 privind procedura de declarare si stabilire a impozitului pe veniturile din transferul proprietătilor imobiliare din patrimoniul personal era obligatia notarilor publici, potrivit cu modelul impus prin art. 1 din Ordin sa retina si sa vireze impozitul stabilit pentru vânzarea de bunuri imobile din patrimoniul personal.

De asemenea, prin Legea nr. 343/2006 in Codul Fiscal a fost introdus art.77, ind. 1, cu privire la defînirea venitului din transferul proprietătilor imobiliare din patrimoniul personal, care la alin.(I) prevede ca:" - la transferul dreptului de proprietate si a dezmembramintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fără constructii, contribuabilii datorează un impozit care se calculează astfel:

a) pentru constructiile de orice fel cu terenurile aferente acestora precum si pentru terenurile de orice fel fără constructii, dobindite într-un termen de 3 ani inclusiv:

- 3 % pina la valoarea de 200.000 lei inclusiv
- peste 200.000 lei, 6000 lei+ 2 % calculate la valoarea ce depășeste 200.000 inclusiv.

b) pentru imobilele descrise la lit.a) dobindite la o data mai mare de 3 ani

- 2 % pina la valoarea de 200.000 lei inclusiv;
- peste 200.000 lei, 4000 lei + 1 % calculat la valoarea ce depășeste 200.000 lei inclusiv.

La alin. (2) al aceluiasi articol se precizează ca: " -camerele notarilor publice vor actualiza cel puțin odată pe an expertizele privind valoarea de

circulație a bunurilor imobile care vor fi comunicate la direcțiile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice iar la alin. (6) se prevede ca " impozitul prevăzut la alin. 1) și (3) se va calcula și se va încasa de notarul/public înainte de autentificarea actului...Impozitul calculat și încasat se virează pînă data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut."

Astfel, rezulta ca aceste norme nu ii sunt aplicabile sau aplicarea lor in cazul persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal-propriu nu este clara.

In Codul Fiscal veniturile din transferul proprietăților imobiliare ale persoanelor fizice nu sunt tratate in cadrul veniturilor din activități independente care in general presupun înregistrarea fiscală a persoanei respective și tinerea evidentelor contabile in partida simplă (art. 48 Cod Fiscal), ci sunt tratate distinct. In sensul ca persoana fizică, care vinde proprietăți imobiliare nu trebuie sa se înregistreze fiscal, ci impozitul se calculează și se reține de către Notarul Public care încheie actul de transfer (art. 77 ind. 1 Cod Fiscal). Tot Notarul public este cel care întocmește și depune la organele fiscale declarația de impozit aferentă (art. 77 ind. 3 Cod Fiscal). Cu alte cuvinte Codul fiscal nu tratează persoanele fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul propriu ca agenții economici;

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

Menționează ca vânzările efectuate sunt din patrimoniul personal detinut in coproprietate cu soția sa , și nu a cumpărat aceste bunuri spre a fi vândute in scop comercial.

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

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

2. -toate persoanele impozabile sa fie stabilite in România.

Condițiile și limitele concrete ale valorificării acestei oportunități au fost detaliate prin Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, corespunzătoare art. 127 C. Fisc. Fiscal pct. 4, alin. (1)-(4):

- o persoana impozabila nu poate face parte decât dintr-un singur grup fiscal; grupul fiscal unic poate fi stabilit pentru o perioada de cel puțin doi ani;

- toate persoanele impozabile din grup trebuie sa aplice aceeasi perioada fiscala;

- grupul fiscal unic se poate constitui din minim doua si maxim cinci persoane impozabile;

-pana la 1 ianuarie 2009, grupul fiscal unic se poate constitui numai de catre persoane impozabile care sunt considerate mari contribuabili (Potrivit Anexei I din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr. 753/2006 privind organizarea activității de administrare marilor contribuabili (publicat in Monitorul Oficial nr. 443/23.05.2006, cu modificările si completările ulterioare), au calitatea de mari contribuabili:

A. persoanele juridice cu cifra de afaceri raportata in situatiile financiare încheiate la data de 31 decembrie a anului precedent celui in care se efectuează actualizarea mai mare sau egala cu 70 milioane lei; intra in aceasta categorie si entitățile rezultate in urma divizării acestora, ori a fuziunii cu alti contribuabili, cu exceptia celor aflati in procedura de insolventa;

B. ()

C. Banca Nationala a României, societățile bancare, societățile de asigurări, societățile de investitii financiare, societatiile comerciale organizatoare de jocuri de noroc tip Cazinou;

Deci, cum se poate trage clar concluzia ca sotul+sotia = nu pot forma un grup fiscal unic, asa cum eronat au concluzionat organele de control in RIF precum si in Decizia de Impunere, deoarece constituirea unui grup fiscal unic conform legislatiei in vigoare era imposibil de aplicat înainte de 01.01.2009, respectiv 01.01.2008 odată cu intrarea in vigoare a OUG 106/decembrie 2007).

Analizind Decizia de impunere nr. din 29 octombrie 2012 si a Raportul de inspectie fiscala nr. din 22.10.2012, a Procesului-Verbal nr. si a Deciziei nr. privind solutionarea contestatiei la procesul verbal, constata ca ori de cate ori se invoca texte de lege pentru a se "justifica" TVA, se utilizează expresia legala ... "exploatarea bunurilor" insa organul de control nu arata niciunde daca se refera la operatiunile prin care a cumpărat terenurile arabile extravilane, finetile arabile, pășunile, la operatiunile prin care a vândut aceste terenuri, la cultivarea terenurilor, sau poate la valoarea produselor (productia agricola obtinută), închirierea acestor bunuri, aspect usor de verificat, prin adeverintele emise de către primăriile in raza cărora se aflau aceste terenuri, ca le-a folosit in scop personal; (Adeverinta de la Primăria , Adeverinta de la primăria , Adeverinta de la Primăria, facturi cu care a achizitionat motorina, sământa, îngrășăminte, ierbicide, etc).

Petentul sustine ca nu intelege cum organul de inspectie fiscala a ajuns la caracterul economic/comercial al activitatii mai precis la:

-caracterul "comercial" al vanzarii-cumpararii terenurilor *arabile extravilane*, respectiv "caracterul economic"! S-a vorbit in RIF despre scopul/intentia de revanzare dar nu se arata niciunde care sunt probele care sa conducã spre ideea CA AU CUMPĂRAT CA SA REVINDA.

Aceasta cu atât mai mult cu cat la data cumpărării a lipsit intentia revanzarii aspect confirmat si de faptul ca după momentul achizitionării s-au preocupat de folosirea terenurilor agricole extravilane, fanete, păsuni, grădini, iar când necesitățile bănești ale familiei au solicitat acest lucru au hotărât vânzarea;

-caracterul *de continuitate*!? De unde rezulta caracterul continuu!? din declaratia sa rezulta contrariul, respectiv caracterul ocazional! exista si alte probe la dosar despre care nu stie si din care se degaja caracterul continuu!?

Notiunea de continuitate, din perspectiva juridica, este înțeleasa "*ca având caracter permanent*", iar in cazul sau, in cel mai apropiat caz, se poate pune in discutie notiunea de repetabilitate, care se refera la un număr finit de actiuni.

In conformitate cu aceleasi prevederi, sustine ca nu a exploatat bunuri corporale de natura terenurilor in sensul de a le închiria, arenda s.a.m.d. ci a vândut terenuri din patrimoniul personal.

-se degaja din acest punct de vedere faptul ca livrările de bunuri sunt ocazionale doar daca sunt realizate o singura data pe an aspect ce nu are nici o legătura cu speta de fata. Vânzarea unuia sau mai multor terenuri sa fie "livrare de bunuri", in acceptiunea inspectorilor fiscali?! Sau este considerata livrare de bunuri când sunt îndeplinite cele trei conditii:

- persoana care dispune de bunuri sa fie o persoana impozabila;
- bunurile sa fi fost anterior incluse in patrimoniul afacerii;
- TVA aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente sa fi conferit dreptul de deducere integral sau partial.

Considera ca nu este nici persoana impozabila din punct de vedere al art. 127, bunurile sale nu au făcut parte din patrimoniul afacerii, ci din patrimoniul personal al sau, deoarece si declaratia 208 care a stat la baza verificării sale se numeste "*Declaratie informativă privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal*" (Ordin comun MEF 1706/2008 si MJ 1889/C)-Formular 208.

De asemenea, nu si-a exercitat nici dreptul de deducere integral sau partial, deoarece facturile fiscale de cumpărare contin si TVA plătit de dinsul deci nu îndeplineste cele trei conditii ca sa se afle in situatia de a livra bunuri, purtătoare de TVA.

Incepând cu anul 2004-2005 (de când se calculează TVA), se arata ca potrivit art. 152 si

153 din Codul Fiscal, a avut obligatia sa se înregistreze si sa depuna decontul de TVA, in raport de fiecare act de vanzare-cumparare in parte, insa se omite cu desăvârșire faptul ca nu a existat cadrul normativ care sa permită o asemenea conformare, stiindu-se bine ca OUG nr. 106/2007 a intrat in vigoare abia la 01.01.2008 , iar Normele metodologice aplicabile si mai târziu, respectiv la data de 15.07.2008, publicate in MO nr. 533.

Inspectorii fiscali au tras concluzia ca intentia de revanzare a pornit din momentul in care a început sa vânda bunurile din patrimoniul personal, nu este relevanta si nu este reala, deoarece intentia de revanzare nu o poate invoca decât cumpărătorul conform legii.

Organele de control fac referire la contractul nr. ca s-a cumpărat si vândut in aceeasi zi cu contractul de vanzare-cumparare nr. , dar dânsii nu au luat in seama ca a depus spre stiinta inspectorilor fiscali ante-contract de cumpărare nr., acel teren l-a cultivat din toamna anului 2006.

Decizia de vânzare a survenit in momentul in care terenul curti constructii + teren arabil extravilan in suprafata de 25,4 Ha (1Ha curti constructii restul arabil extravilan) nu au mai putut fi folosite in scopul pentru care au fost achizitionate, deoarece in Consiliul Judetean Timis prin Hotărârea nr. 35/30.05.2006 privind aprobarea reglementarilor urbanistice si criteriilor obligatorii pentru stabilirea amplasamentelor fermelor de suine in extravilanul unităților administrativ-teritoriale din judetul Timis, ni s-a comunicat ca pe acel teren nu mai putem construi ferma zootehnica pentru ca s-a schimbat Planul Urbanistic General al localității Giarmata iar ca urmare a acestei Hotărâri in localitățile din zonele spatiului Metropolitan nu se pot construi ferme de animale. Nemaiprimind avizele necesare pentru scopul de a face ferma zootehnica, nu a avut posibilitatea materiala de a schimba destinatia in spatii de depozitare sau industriale, "Mentioneaza ca la momentul înstrăinării acestora nu au fost emise certificate de urbanism sau autorizatii de construire" . Acest lucru poate fi probat cu martori, adrese, hotărâri , din contra cei care au achizitionat de la dinsul au solicitat Primăriei Giarmata, tocmai in toamna anului 2007, după ce au luat recolta, (Certificat de Urbanism nr. 211/06.11.2007) cu schimbarea destinatiei in Centru logistic.

Intrucât aplicarea retroactiva a unei legi i s-a părut a fi un adevărat abuz de drept realizat de către stat, a încercat sa ia legătura cu mai multe persoane din domeniu pentru a afla daca si ei au fost supusi unui asemenea tratament.

Din discutiile purtate cu acestia a aflat ca in mai multe cazuri a fost instituit un sechestrul asigurător asupra averii detinute, au fost solicitate penalități de întârziere începând cu anul 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 si nu li s-a permis persoanelor sa isi poata deduce TVA-ul.

Se sustine de către cei doi inspectori si de altfel acesta este si punctul de vedere oficial al Agentiei Naționale de Administrare Fiscala astfel cum rezulta din "NOTA" înregistrata sub nr.- respectiv pentru tranzactiile imobiliare efectuate de către persoane fizice, ar fi existat obligatia platii contravalorii TVA.

Tot din continutul NOTEI privind organizarea si desfășurarea actiunii de impunere a persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare - emisa de către Agentia Nationala de Administrare Fiscala rezulta - pag. 5 pct. E faptul ca "Administratiile Finantelor Publice teritoriale vor obtine in format electronic, lista persoanelor fizice care au efectuat tranzactii imobiliare in perioada 2004 - 2010.

Definitia activităților economice de la art. 127 alin.(2) este o definitie specifica materiei TVA si nu este valabila pentru intregul Cod fiscal; definitia general valabila a activității economice pentru toate celelalte materii ale Codului, cu exceptia TVA, este cea care se poate desprinde din definitiile de la art. 7 alin. (1) din Codul fiscal.

A) Daca se examineaza activitățile enumerate la art. 127 alin. (2) Teza I, se constata ca întâlnim următoarele expresii:

„Activitățile producătorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii”:

Aceasta enumerare cuprinde 3 categorii de activități, clasificare ce are la baza un criteriu mai degrabă - tehnic" deoarece:

„producătorii" sunt agenti economici ce fabrica (manufacturează) anumite bunuri; „comerciantii" nu au in vedere in niciun caz comerciantii definiti conform Codului comercial, ci acele persoane care isi desfășoară activitatea in ramura "comert", adică cumpăra si revând (en gros, en detail) produse, mărfuri.

Aceasta concluzie se impune si deoarece intre comerciantii definiti de Codul comercial se număra si „producătorii" si „prestatorii de servicii" la care face referire legislatia TVA, prestatorii de servicii sunt cei care, tot din punct de vedere tehnic, nu fac nici productie, nici comert, ci activități de reparatii, consultanta, intermediere etc.; Deci cel putin in ce priveste prestatorii de servicii, acestia nu sunt definiti după un criteriu tehnic, ci după unul juridic; prestările de servicii nu pot fi separate de restul activităților printr-un criteriu tehnic care sa fie comun tuturor prestărilor de servicii, asa cum exista un criteriu tehnic pentru productie sau comert. Din cele de mai sus rezulta ca întreaga clasificare este viciata, deoarece este imposibil de delimitat activitatea producătorilor de cea a prestatorilor de servicii: intentia legiuitorului a fost, probabil, de a separa ramura „productie" de ramura „prestări servicii", insa productia are la baza un criteriu tehnic (transformarea unor materii prime, materiale, in produse finite), pe când prestarea de servicii are la baza doar un criteriu juridic. Deoarece criteriile de clasificare (*fundamentam divisionis*) nu sunt de aceeasi natura, nici cele 2 tipuri de activități, nu pot fi net separate. Spre exemplu, activitatea de reparare a unei clădiri, care presupune

inclusiv înlocuirea unor componente (zidărie, acoperis etc.) este „productie” sau „prestare de servicii”?

Reparatia unui autovehicul, care implica inclusiv fabricarea la strung a unor componente noi, este productie sau prestare de servicii, ori o combinatie a celor 2, greu (imposibil) de separat?

Enumerarea cuprinde inclusiv activitățile extractive și agricole (în categoria de activități ale producătorilor) și cele ale profesiilor libere (în categoria prestărilor de servicii).

Daca acestea sunt criteriile de identificare ale activităților economice, vânzarea de terenuri sau locuințe construite de către o persoana fizica nu se încadrează de maniera clara în niciuna dintre aceste 3 categorii, destul de limitate ca sfera de cuprindere.

Trimiterea la “tripticul” traditional de productie, comert și prestări servicii se vădește a fi insuficienta în cazul terenurilor sau constructiilor, care nu sunt expres enumerate în text, și nu pot fi considerate ca fiind cuprinse întruna dintre cele 3 categorii, prin analogie, deoarece, așa cum dispune art. 13 Cod de procedura fiscala, interpretarea normelor fiscale este stricta.

Teza a II-a a art. 127 alin. (2) dispune ca, constituie activitate economica:

..exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

În mod evident, venituri cu caracter de continuitate se obțin din inchirierea sau leasingul bunurilor imobile și nu din vânzarea acestora; deci legătura dintre vânzarea de terenuri sau de locuinte și veniturile cu caracter de continuitate este forțată.

Încercarea de a încadra activitățile de vânzare terenuri sau de locuinte, care constituie operațiuni „uno ictu” în categoria celor ce asigură venituri cu caracter de continuitate, așa cum se procedează prin dispozițiile punctului 3 alin. (1) din Normele metodologice constituie un surrogat, un paleativ, menit să ascundă formularea deficitară a textului legal. Or, vânzarea-cumpararea s-a consumat imediat, prin chiar semnarea contractului de vânzare-cumparare și exclude caracterul de continuitate.

Cum dispozițiile art. 13 din Codul de procedura fiscala referitoare la interpretarea stricta a normelor fiscale sunt încă în vigoare, aceasta încercare de extindere a textului Tezei a II-a a art. 127 alin. (2) de la activitățile de închiriere la cele de vânzare reprezintă o adăugire nepermisa la text, adăugire ce nu se sprijină pe niciun criteriu rational de interpretare prin analogie: între situația analizată (vânzarea de terenuri sau de locuinte) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate) nu există nicio legătură demonstrabilă.

În concluzie, considera că nu există în prezent texte legale eficiente care să permită impozitarea cu TVA a vânzărilor de imobile de către persoanele fizice, achiziționate sau construite pe cont propriu.

Cea mai importantă controversă este deci cea legată de art. 127 CF cu privire la clasificarea vânzărilor de imobile din patrimoniul personal ca civile sau ca acte de comerț.

Pe lângă aspectele mai sus menționate, în sensul afirmațiilor sale sunt și următoarele argumente :

Codul Comercial prevede că actele care au ca obiect imobile (clădiri sau terenuri) nu sunt considerate acte de comerț ele fiind esențialmente civile. Ratiunea care a stat la baza unei astfel de concepții a legiuitorului Codului Comercial este consecința firească a caracterului necomercial al actelor ce au ca obiect imobile.

Art. 1. alin. (3) din Codul Fiscal spune că *"în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal, "* iar unde Codul de procedură fiscală nu prevede, atunci se aplică codul de procedură civilă, conform art 3. Codul fiscal nu include la art. 127 vânzarea imobilelor din patrimoniul personal ca activități economice și prin urmare nu există obligația expresă de a plăti TVA pentru astfel de vânzări.

Dar, Normele Metodologice 3 (1) la art. 127 CF adaugă excepția cazului în care se constată că persoana fizică desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate și deci cu titlu profesional; în acest caz o astfel de persoană ar deveni o persoană impozabilă fiind obligată să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA, dar nu precizează ce formă de organizare ar trebui să aibă o astfel de persoană pentru a se corela cu codul comercial.

Comparativ, între codul comercial, codul civil și cel fiscal dispozițiile codului fiscal se aplică în materie fiscală, dar precizarea din norme nu este la nivel egal de lege, ci interpretativ la nivelul normelor metodologice, caz în care se aplică regula ierarhiei actelor normative, norma metodologică neavând putere să modifice sau să adauge la textul codului comercial. Pentru că precizarea din normele metodologice adaugă la lege schimbând-o, acesta este un motiv de nulitate absolută a acestei măsuri. Aici se mai aplică argumentul *"in duhio pro reo"* pentru că nefiind un act comercial, activitatea de vânzare de imobile, chiar și cu caracter de continuitate, nu poate fi încadrată în tiparul art. 127 (2) CF, nefiind o activitate a unui producător, comerciant sau prestator de servicii și în practica judecătorească instanțele de judecată din România respectă caracterul necomercial al actelor având ca obiect imobile. Dacă legea este neclară, cu privire la indicarea criteriului pentru aprecierea continuității și atunci legea se va interpreta în sensul potrivit căruia continuitatea începe de la tranzacția favorabilă debitorului fiscal.

Mai mult, dovada faptului că însuși organele fiscale au dificultăți în interpretare și aplicarea art. 127 alin. 22 din Codul Fiscal este și introducerea alin. 2 ind. 1 al art. 127 din Codul fiscal prin OUG nr. 109/2009 (intrat în vigoare de la data de 01.01.2010). Situațiile în care persoanele fizice care

efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

Toate acestea nu fac decât să dovedească faptul că normele de la art. 126 și art. 127 Cod Fiscal nu îndeplinesc exigentele de claritate și precizie necesare asigurării respectării principiului securității juridice.

În sprijinul celor de mai sus vine și regula de interpretare juridică prevăzută de art. 983 Cod civil, potrivit căreia în caz de dubiu, interpretarea se face în favoarea debitorului ("*in tiubio pro reo*"). Transpunerea în sfera a acestei reguli de interpretare este următoarea: din moment ce norma de art. 127 alin. 2 este neclară în ceea ce privește aplicarea ei persoanelor fizice care înstrăinează bunuri imobile, atunci interpretarea ei se va face în favoarea contribuabilului, în sensul excluderii din sfera de aplicare a normei.

Caracterul de continuitate asimilat din definiția caracterului de ocazional.

Un alt aspect ambiguu al art. 127 alineat (1) este caracterul de continuitate al activităților economice, în răspunsul ANAF către Camera Notarilor din 2008, ANAF a asimilat continuitatea cu termenul ocazional. Clasificarea unei persoane care vinde un imobil ca impozabilă, nu poate fi făcută decât după explicarea termenului de „*continuitate*” pentru vânzările de imobile și alături de includerea activității de tranzacționare imobiliară ca activitate economică independentă. De exemplu caracterul de ocazional face parte din explicația dată de norme art. 154 alin (4) care spune că „*Prin norme se stabilesc cazurile în care persoane nestabilite în România pot fi scutite de înregistrarea pentru scopuri de TVA, conform prezentului capitol.*” Rezultă că norma 68 alin. (2) la art. 154 alin. (4) CF definește termenul ocazional pentru livrări de bunuri/prestări de servicii ale persoanelor nestabilite în România și nu pentru tranzacții imobiliare care au un caracter special.

Pentru persoanele fizice există însă o altă normă care **nu permite** ca transferul din patrimoniul personal în cel comercial pentru scopul utilizării în activități economice să fie asimilat livrării de bunuri/prestării de servicii - Norma 3. d) la art. 127 alin. 2 CF spune că „*Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoane fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii,..*”

Din compararea acestor două norme rezultă că norma 68 adaugă la lege definind un concept și nu stabilind un caz, este parte a unui articol care nu are nimic de a face cu tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal, iar norma 3(1) adaugă excepția cazului în care se constată că persoana fizică desfășoară astfel de activități cu caracter de continuitate și deci cu titlu profesional.

Dar cum norma 68 se aplică pentru livrări de bunuri/prestări servicii și cum norma 3(1) spune că transferul din patrimoniul personal în cel

comercial în scopul activității economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări servicii, rezultă că asimilarea caracterului ocazional cu continuitatea nu se poate pentru tranzacții imobiliare.

HG 1840/2004 folosită în codul fiscal din 2005 adaugă la Norma metodologică 3 (1) că „*Punctul 2 va avea următorul cuprins: 2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.*”

Din coroborarea celor două norme legale invocate de organul de inspecție fiscală, rezulta următoarele:

Pentru ca operațiunile de vânzare terenuri efectuate în perioada anului 2005-31.12.2009 să fie operațiuni taxabile, art. 126 alin 1 Cod fiscal prevede drept condiții sinequanon ca să fi fost persoana impozabilă, adică să fi desfășurat de o manieră independentă activității economice, adică să fi exploatat bunuri corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Dar până în anul 2010 nu a existat o dispoziție legală fiscală care să dispună în mod expres ca persoana să fie plătitoare de TVA pentru realizarea de venituri din activitatea de vânzare terenuri. Pe de altă parte, o asemenea activitate nici nu este prevăzută ca act de comerț în Codul comercial. Totodată, după cum reiese și din Contractele de vânzare-cumpărare anexate, toate terenurile au fost cumpărate de la persoane fizice care nu au emis facturi și nu erau înregistrate ca plătitoare de TVA, cu excepția a patru contracte, dar petentul nu și-a exercitat nici un drept de deducere total sau parțial.

Rezultă că pentru anii 2004-2009 vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul personal nu poate fi reîncadrată pentru plata TVA. Organul fiscal poate pretinde plata TVA numai dacă se îndeplinesc condițiile art. 141 pct. 1 lit. f din Codul fiscal, dacă s-ar fi exercitat sau ar fi avut dreptul de a exercita posibilitatea de deducere. Însa, acest drept nu a existat întrucât în proporție de 96% a achiziționat terenurile de la persoane neimpozabile.

Sau dacă organul fiscal constată ca o persoană trebuie să se înregistreze ca plătitor TVA și nu procedeză ca atare, ANAF are obligația legală de a declara din oficiu ca plătitor aceea persoană. În cazul său acest lucru ANAF-ul l-a făcut doar în 5 decembrie 2012.

Incadrarea unei persoane fizice ca plătitor de TVA pentru vânzările de imobile din patrimoniul personal.

Art. 127 alineatul 1 definește persoana impozabilă ca o persoană care desfășoară de manieră independentă activități economice. Cum reîncadrarea și condițiile de reîncadrare, din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei, nu sunt definite de lege, rezultă că

reîncadrarea din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi făcută în condițiile Codului Fiscal valabil până în 31 decembrie 2009.

Art. 127 CF nu se referă la vânzările de imobile din patrimoniul comercial al persoanei guvernate de art. 46 CF și următoarele și nici de cele din patrimoniul personal, care sunt guvernate de art. 77¹ capitolul VIII CF, ci la activitățile independente care nu includ vânzarea de imobile.

Activitățile economice desfășurate independent sunt impozitate conform art. 41 a) definite conform art. 46 și „se determină ca diferența între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă (art. 48 (1) CF).”

Tratamentul fiscal al impozitării veniturilor la tranzacțiile din patrimoniul personal guvernate de art. 77¹ capitolul VIII CF, comparat cu cel de impozitare a profitului din activități independente guvernate de art. 46 CF, ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art. 77¹ CF care să reflecte reîncadrarea din patrimoniul personal în cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului în impozitarea profitului) și tratamentul fiscal corect - respectiv posibilitatea de a colecta și vira TVA, ar mai necesita obligatia de menținere a contabilității în partidă simplă și necesitatea deductibilității TVA.

O astfel de măsură necesită reglementarea modului de înstrăinare din patrimoniu personal comun al sotilor în patrimoniul comercial al unei persoane, cu consecințe sociale grave de evitare a responsabilităților civile.

Reîncadrarea nu respectă nici unul din principiile fiscale ale art. 3. Cod fiscal, respectiv al neutralității măsurilor fiscale, certitudinea impunerii, echitatea fiscală și eficiența impunerii.

Punctul b) și d) din art. 3 Cod Fiscal constituie o transpunere totală a principiului securității juridice regăsit în normele Curții Europene.

Cum art. 77 capitolul VIII CF nu prevede obligativitatea reținerii TVA și cum pentru persoanele fizice nu există obligativitatea reținerii TVA, rezultă că cererea de plată TVA către bugetul de stat este abuzivă și incorectă și retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care anterior nu era obligată la plata TVA.

În cazul în care persoana fizică ar fi obligată la reținerea TVA, aceasta ar trebui prin reîncadrare să beneficieze de regulile art. 77² CF, notarul fiind acela care cere rectificarea actului, comunică ANAF și ANAF emite decizia de impunere, respectiv prin rectificarea actului notarial al contractului dintre părți, vânzătorul să aibă dreptul de a colecta TVA de la cumpărător, dacă contractul îi permite, dar și dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii, altfel STATUL prin ANAF s-ar îmbogăți fără o justă cauză, prin aplicarea unor măsuri care exced principiile civile, comerciale și fiscale, câștigând de nenumărate ori:

-o dată prin nededucerea TVA aferent cumpărării (construirii) înainte de vânzare, estimată a fi o pierdere de 9% din valoarea contractului

-a doua oară prin plata TVA la vânzare pentru cumpărător la 19% (sau 5% dacă este cazul) de către vânzător, chiar dacă nu a colectat această taxă, dedusă din pret nu din valoarea contractului

- a treia oară prin includerea TVA în pretul de vânzare, impozitarea lui ca impozit pe venit în actele notariale, deci taxă la taxă (19% TVA X 3% impozit pe venit = 5,7% pierdere netă prin dublă impozitare).

- a patra oară prin reducerea pretului de vânzare deducând TVA din pret în loc de valoarea contractului de 100% cu consecința unei pierderi de 16% de către vânzător, respectiv reducere la 84% din pret, cu consecințe de pierderi majore pentru vânzător.

- a cincea oară prin calculul unor penalizări la valoarea TVA-ului

- a șasea oară prin majorări de întârziere de la data contractului

- a șaptea oară prin confiscarea sumei dacă plata s-a făcut în valută conform normelor BNR.

-a opta oară prin obligativitatea de a plăti amenzi pentru neînregistrarea conform OUG nr. 44/2008 sau Legii nr. 12/1990, ca și comerciant

- a noua oară prin deducerea unor taxe sociale cerute de art. 18 OUG nr. 44/2008 la declararea ca și comerciant

Art. 153 alin 6 și 7¹ prevăd obligativitatea înregistrării automate de către ANAF a celor pe care îi consideră plătitori de TVA conform art. 78 CPF - Registrul contribuabililor în care ANAF are obligația organizării evidentei plătitorilor de TVA alin. 1 lit. b) - vector fiscal, în baza alin. 3) „Datele registrului contribuabililor pot fi modificate din oficiu ori de câte ori se constată că acestea nu corespund stării de fapt reale și vor fi comunicate contribuabililor. ”

Obligația de înregistrare fiscală prevede la art. 72 alin. 1) lit. e) „ Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal din subordinea ANAF. ”

Se pune întrebarea de ce ANAF nu a făcut astfel de înregistrări, mai ales că în baza art. 254 și 259 CF, contribuabilul a făcut toate demersurile cu privire la înstrăinarea imobilului în termen de 30 de zile, iar în baza declarației 208, notarii informează ANAF cu privire la aceste modificări, existând două baze de date active, la nivel local și la nivel central, pentru acest tip de înregistrare.

Cheia acestui răspuns se află la aplicarea corectă a art. 95 CPF, unde notarii și nu persoanele fizice au obligații de stabilire și reținere a impozitelor.

Consideră că în cazul unei prezumtive reîncadrări responsabilitatea fiscală care rezultă din aplicarea ca tratament egal al art. 153 alin. 6 și 7 denota o răspundere de “culpa comună” la încălcarea dispozițiilor legale pentru ANAF prin acceptarea unei plăți prezumat nedatorate a cotei de 3% impozit pe

venit si a temeiului bazei de impunere - contractul, dar si pentru autoritatea locală, care a acceptat o plată a taxei de proprietate ca persoană fizică.

Din acest motiv al culpei comune nu consideră aplicarea penalităților si majorărilor de întârziere posibile decât de la data înregistrării persoanei fizice pentru obligatia de a plăti TVA, pentru fiecare vânzare în parte, iar după înregistrarea pentru prima vânzare, posibilitatea deducerii TVA să poată să se aplice nerestrictiv.

De exemplu, astfel cum a procedat prin OMF nr. 2333/2007 cu privire la cedarea folosintei bunurilor, când pentru un număr mai mare de 5 contracte de închiriere, închirierea este calificata o activitate economica. Pe când caracterul de continuitate la vânzarea de imobile de către persoane fizice este definit numai HG nr. 1620/2009, intrat in vigoare la data de 01.01.2010. Aceste norme nu pot fi aplicate retroactiv si, ca atare, nu sunt incidente perioadei pentru care s-a desfășurat inspectia fiscala.

Fata de aceasta pasivitate manifestata de către Ministerul de Finante prin neexercitarea rolului activ decât începând cu anul 2010, se ajunge la concluzia ca s-a acceptat in mod tacit, indirect, faptul ca persoanele fizice care încheie tranzactii imobiliare nu trebuie sa se înregistreze ca plătitoare de TVA. In sprijinul acestei informatii subsemnatul prin sotia sa a adresat organelor fiscale numeroase scrisori, la care nu a primit nici un răspuns.

Directiva a 6-a (Directiva nr. 77/388/CE) contine, la art. 4 paragraful 3, o dispozitie care conferea statelor membre dreptul de a considera ca si contribuabili, persoane care efectuau ocazional activități dintre cele mentionate la art. 2 cum ar fi in special anumite operatiuni efectuate in legătura cu clădiri sau terenuri construibile (speta Floridienne SA si Berginvest SA, C - 142/99).

In Directiva nr. 112/20U6/CE, acest text a fost reluat la art. 12 paragraful 1 in aceeasi formulare. In consecinta, legiuitorul roman, daca ar fi dorit sa cuprindă in sfera TVA si operatiunile ocazionale de livrare de clădiri, părți de clădiri si terenuri construibile, trebuia sa includă in Titlul VI al Codului fiscal si aceste operatiuni, efectuate in mod ocazional. Dar, deoarece legiuitorul fiscal roman nu a dat curs acestei operatiuni, lăsate prin Directiva la latitudinea sa, pe teren strict legal, deci nu mai pot fi considerati contribuabili decât persoanele care efectuează acele operatiuni economice in mod permanent si sunt înregistrati conform OUG nr. 44/2008, pulicata in Monitorul Oficial nr. 328/25.04.2008, privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale si întreprinderile familiale, la Oficiul Registrului Comertului, nu si cele ce fac astfel de operatiuni in mod ocazional.

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor in materie de TVA si din jurisprudenta CEJ se desprinde cu claritate ca ceea ce conduce la atribuirea calității de contribuabil este caracterul repetat, si nu ocazional al instrainarii de imobile.

Organele de inspectie fiscala au făcut o aplicare gresita a normelor de drept de fapt si au încãlcat *principiul securității juridice si a realității fiscale*.

Sustine acest lucru, deoarece Curtea Europeana a Drepturilor Omului si Tribunalul Comunității Europene au stabilit ca principiul securității juridice constituie un principiu fundamental de drept, care *impune in special ca o reglementare sa fie clara si exacta, pentru ca justitiabilii sa isi poată cunoaste fără ambiguitate drepturile si obligatiile si sa ia decizii in consecinta* (Cauza T-216/05, Mebrom NV, paragraful 108; Cauza T 43/02, Jungbunzlauer, paragraful 71; Cauza T-171/00, Peter Spruyt, paragrafele 51,65, 67,70,71,72).

Prin Hotărârea din 3 ianuarie 2002 a Curtii Europene s-a decis ca după ce administratia fiscala a acceptat caracterul probant al documentelor contabile (impozitul de 3% pe venit declarat prin Declaratia nr.208 a notarilor publici din 2005), ea nu poate veni a posteriori asupra acestei solutii fara a aduce atingere principiilor generale de buna administrare care implica *"dreptul la securitatea juridica"*.

Principiile generale ale dreptului european sunt acele reguli nescrise ale Uniunii Europene, care s-au nãscut în urma interpretării legislatiei europene, în special a tratatelor, de către Curtea de Justitie.

Un astfel de exemplu îl constituie art. 18 TFUE[1] care interzice orice discriminare între cetățenii statelor membre bazată pe criterii de nationalitate. Acesta a fost utilizat de Curtea de Justitie ca fundament pentru o întregă doctrină asupra egalității, care interzice discriminarea arbitrară, pe orice fel de criterii[2].

Principiile generale de drept sunt acele progenituri ale legislatiilor nationale care, odată scoase în față de Curtea de Justitie, devin copii teribili: sunt privite extensiv, îngustate după necesități si transformate printr-un proces judiciar, creativ si eclectic.

Exemplu de măsuri administrative oferite de legislatia română care încalcă principiul proportionalității: Perceperea retroactivă a TVA-ului pentru tranzactiile imobiliare, cu calculul de penalități de întârziere.

Situatia privind perceperea retroactivă a TVA-ului aferent tranzactiilor imobiliare efectuate de persoanele fizice poate fi considerată deja o spetă didactică în ceea ce priveste studiul încãlcării principiilor fundamentale ale dreptului european.

Optiunea statului român de a impune retroactiv tranzactiile imobiliare în modul cel mai exigent posibil este un exemplu al încãlcării principiilor fundamentale ale dreptului fiscal european: începând cu principiile certitudinii si predictibilității legii si terminând cu principiul proportionalității.

În conditiile în care în perioada 2007-2009 nu au existat dispozitii exprese ale legislatiei fiscale care să reglementeze tratamentul fiscal din perspectiva TVA

al acestor operatiuni economice, în conditiile în care administratia fiscală nu a efectuat în toată această perioadă niciun demers de impunere a contribuabililor sau de mediatizare a presupuselor obligatii fiscale, cât de proportională este măsura administrativă ulterioară a statului român de a solicita TVA retroactiv si majorări de întârziere care în general depășesc cuantumul debitului principal?

Este oare în conformitate cu principiul proportionalității atât de frumos consacrat de deciziile Curtii Europene nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA la momentul exigibilității taxei pentru persoanele fizice care sunt considerate cu caracter retroactiv ca fiind persoane impozabile?

„Statele membre trebuie astfel, conform principiului proportionalitatii, să recurgă la mijloace care, desi permit să se atingă în mod eficient obiectivul de luptă împotriva fraudei si a evaziunii fiscale, aduc cât mai putin atingere obiectivelor si principiilor stabilite prin legislatia Uniunii, precum principiul fundamental al dreptului la deduce TVA-ului.

O plată tardivă a TVA-ului nu poate fi, în sine, asimilată unei fraude, care presupune, pe de o parte, că operatiunea în cauză, în pofida respectării conditiilor prevăzute de dispozitiile relevante din Directiva TVA si a legislatiei nationale care transpune această directivă, are drept rezultat obtinerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară obiectivului urmărit prin aceste dispozitii si, pe de altă parte, că dintr-un ansamblu de elemente obiective rezultă că scopul esential al operatiunii în cauză este obtinerea unui avantaj fiscal ”.

Este de netăgăduit dreptul statului de a percepe taxe si impozite, însă în baza unor legi reale, disponibile într-o redactare accesibilă contribuabilului cu pregătire medie.

Este de asemenea de netăgăduit dreptul oricărei persoane de a fi protejată de abuzul de drept al autorităților.

Acest conflict între protectia unui drept privat si apărarea interesului public este, asa cum s-a precizat în sectiunea anterioară, cazul judiciar tipic în care principiul proportionalității este cel care decelează.

Perceperea retroactivă a TVA însoțită de o sanctiune contravențională constituia o măsură administrativă proportională cu scopul urmărit -acela de a recupera taxa neachitată de contribuabilii care nu dispuneau de o legislatie clară.

În conditiile în care culpa pentru inexistenta unei legislatii fiscale corespunzătoare apartine autorităților statului, solicitarea penalităților si dobânzilor de întârziere ar trebui văzută ca o măsură administrativă care încalcă principiul proportionalității.

Procedura rambursării intra-comunitare de TVA

Desi Directiva a Noua[12] si art. 147² alin. (1) din Codul fiscal prevăd reguli clare în ceea ce priveste documentatia ce trebuie depusă în sustinerea

unei cereri de rambursare, autoritățile române solicită documente aditionale al căror cost depășeste de multe ori cuantumul sumei solicitate la rambursare (copii ale facturilor cu valori sub 100 euro, copii ale documentelor de plată a facturilor, contracte traduse în limba română, explicații cu privire la destinația ulterioară a bunurilor - inclusiv copii traduse ale contractelor, facturi și rapoarte de lucru traduse etc.). Deși acestea par documente uzuale pentru rambursările de TVA naționale, trebuie precizat că nu sunt prevăzute ca obligatorii de Directiva a Noua care și-a propus simplificarea procedurii de rambursare intra-comunitare de TVA.

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

ROLUL ACTIV AL ANAF

ANAF nu are doar un rol de colectare al taxelor, ci și unul de îndrumarea contribuabililor.

În exercitarea acestuia din urmă, ANAF are obligația ca prin mijloace de orice natură să aducă la cunoștința contribuabililor dispozițiile oricărei legi intrate în vigoare sau orice modificare la o lege.

Lipsa plății TVA rezultată din tranzacțiile imobiliare desfășurate în perioada anilor 2004-2012 este de altfel rezultată chiar din declarațiile persoanelor aflate în acea perioadă în conducerea ANAF.

În ipoteza în care s-ar admite că sustinerile celor din cadrul ANAF sunt reale, bazate pe un temei real de drept, considerăm că aceste persoane se fac vinovate de săvârșirea faptei de neglijență în serviciu.

Astfel cum rezulta și din adresa semnată de către Directorul ANAF - în ceea ce privește modificările codului fiscal și din conținutul căreia rezulta că acesta (codul fiscal) nu a suferit modificări în privința plății TVA, rezulta deci că obligația suportării acestei taxe din partea sa a existat încă din anul 2004.

Dacă era obligat - astfel cum se susține - la plata TVA și astfel cum a învederat, nu a efectuat către stat această plată - ar fi trebuit să figureze înregistrat la Administrația Financiară cu foarte mari datorii, însă din Certificatele de atestare fiscală eliberate de către Administrația Financiară Publică rezulta contrariul - că nu are de plată nici din sul, nici soția sa, nici un leu începând din 2006, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013.

Nu numai ca nu a figurat in toata aceasta perioada de timp cu vreo astfel de datorie, dar de fiecare data când a solicitat eliberarea unui certificat fiscal aceasta a relevat faptul ca nu avea nici un fel de datorie de catre Bugetul de stat nici ca TVA nici ca o alta taxa sau impozit neplatit.

Astfel cum a învederat este cert ca in mod intentionat niciodată in toata aceasta perioada de timp nu s-a dorit realizarea unui control fiscal, emiterii vreunei decizii de impunere, etc. tocmai pentru a putea solicita ulterior o suma cat mai mare rezultata din penalitățile de întârziere.

Fără putinta de tăgada ca prin pasivitatea intentionata a acestor persoane i se cauzeaza un prejudiciu, dat fiind stresul la care a fost supus. Precizeza ca dispozitiile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal prevăd posibilitatea deductiei TVA pentru orice persoana impozabila - cum este considerat petentul de catre organul fiscal. Mai mult decât atât, art. 145 din NM de aplicare a codului fiscal, prevede ca persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa in momentul in care aceasta persoana „intentionează sa desfășoare o activitate economica cu conditia sa nu se depășească perioada prevăzuta la art. 146 (1) alin. 2 din Codul Fiscal.

Art. 147¹ din Codul fiscal prevede o perioada de 5 ani de zile consecutivi începând cu data de 1 ianuarie a anului celui care a luat nastere dreptul de deductie. Desi ANAF are in primul rând un rol de îndrumare al contribuabililor si nu doar unul de colectare, prin neinstiintarea sa de faptul ca datoreaza TVA, implicit nu a putut beneficia nici de dreptul de deductie.

Ca atare in toata aceasta perioada a fost nevoit sa suporte costuri mult mai mari de plata in privinta impozitelor.

De exemplu: Adresa ANAF către Uniunea Notarilor Publici din România nr. 635887/23.01.2008 si Adresa ANAF nr. 835172/04.03.2008 *“Incepand cu data de 1 ianuarie 2008, persoanele fizice, care, actionând de o maniera independenta, înstrăinează constructii noi, părți ale acestora sau terenuri construibile, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si depășesc plafonul anual de 35.000 euro sunt obligate la înregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent...”*.

In împrejurarea in care aceste persoane, prin rolul activ pe care il exercita, declara in presa ca persoanele fizice nu pot fi obligate la plata TVA rezultata din tranzactii imobiliare, din diverse motive (nu este activitate comerciala, nu este reglementata de lege etc.), nu putea intreprta in alt mod aceasta lege. Considera ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala, complet ilegale ca procedura, au întocmit calculele presupuselor debite cu privire la TVA, dobânzi, penalități etc. sunt gresite, deoarece nu a fost înregistrat ca plătitor de TVA din oficiu nici prin optiune, si ca urmare a acestui aspect, organele de inspectie fiscala au încadrat vânzările sale gresit. Totodată calculele efectuate ce stau la baza emiterii deciziei de impunere si a RIF-uluî sunt eronate in sensul majorării debitelor, întrucât

intervalele de timp utilizate nu sunt in conformitate cu Codul Fiscal si Codul de Procedura Fiscala.

Ca urmare a tuturor obiectiunilor expuse in prezenta contestatie solicita sa se constate nulitatea absoluta a actelor administrative întocmite: Decizia de impunere nr. din 29 octombrie 2012 si a Raportului fiscala nr. din 22.10.2012

Cu privire la aplicarea Deciziei nr. aprilie 2011 emisa de Comisia Fiscala Centrala in interpretarea si aplicarea unitara a dispozitiilor art.137 alin.(1) lit.a) si art.140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H G nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare stipulează ca: pentru livrările taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adăugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, după cum urmează:

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

1. părțile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrării; sau
2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) *prin aplicarea procedurii sutei marite, prevăzut la pct.23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugata aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificările si completările ulterioare in cazul in care rezulta ca părțile au convenit ca TVA este inclusa in contravaloarea livrării".*

Fata de faptul ca nici Decizia nr. 2/12 aprilie 2011 a Comisiei Centrale Fiscale nu defineste in mod clar aplicarea TVA si nici chiar onorata instanta a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, nu se poate lamuri vis-à-vis de Decizia nr.2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale, in contextul in care baza de impozitare, cum rezulta din actul normativ intern, art. 137 alin.(1) lit.a) si alin.(2) lit.a) din Codul fiscal care transpun prevederile Directivei 2006/112/CE a Consiliului UE, art.73 si art.78 lit.a) are in vedere "contrapartida obtinută", iar aceasta a fost stabilita de părțile contractante fără TVA „in cazul reconsiderării statutului vânzătorului de persoana impozabila in scopuri de TVA, contrapartida (pretul) livrării bunului imobil fiind stabilita de părți, fără nici o mentiune cu privire la TVA, art.73 si 78 din directiva 2006/112/CE a Consiliului UE, aceste prevederi deci, trebuie interpretate in sensul ca baza de impozitare o reprezintă :

L. contrapartida (pretul) livrării bunului stabilita de părți diminuata cu cota de TVA; sau

2.contrapartida (pretul) livrării bunului convenita de părți?

Fata de întrebarea preliminară sesizata in temeiul dispozitiilor art.267 din TFUE, solicita ca in baza dispozitiilor art. 214 Cod procedura fiscala:

1.SUSPENDAREA PROCEDURII DE SOLUTIONARE A CONTESTATIEI PE CALE ADMINISTRATIVA pina la pronuntarea unei hotariri preliminare de către Curtea de Justitie a Uniunii Europene, cerinta solicitata de Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de Contencios-Administrativ si Fiscal in Dosarul nr. 6957/2/2010.

2.Anularea in totalitate a Deciziei de Impunere nr. din 29 octombrie 2012, emisa de organul de inspectie fiscala, ca netemeinica si nelegala;

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

4. Anularea Procesului - Verbal nr. , emis de organul de inspectie fiscala, precum si a Deciziei nr. cu privire la solutionarea contestatiei formulate impotriva procesului verbal nr. , ca netemeinice si nelegale.

5. Exonerarea de la plata TVA in suma de lei, a dobinzilor de intirziere in suma de lei si a penalităților de intirziere in suma de lei ca nedatorate, stabilite in sarcina sa in mod nelegal;

6. Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa , in imprejurarea in care se va trece la executarea actelor atacate pina la pronuntarea unei hotariri preliminare.

II. In perioada supusa inspectiei fiscale 01.01.2005-31.12.2011 organul fiscal a constatat ca au fost incheiate 46 contracte de vanzare cumparare avind ca obiect vânzarea de imobile detinute in proprietate de către numitii I si.

In perioada 01.01.2005-31.05.2005 acestia efectieaza cinci operatiuni constând in transferul asupra proprietății unor imobile, scutite din punct de vedere al TVA.

Incepând cu data de 01.06.2005, persoana fizica realizează treizeci de operatiuni scutite de TVA, precum si unsprezece operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Acesta înstrăinează, prin vânzare, proprietăți imobiliare după cum urmează:

- in baza a opt contracte de vanzare-cumparare (nr.) terenuri extravilane, având categoria de folosinta „arabil extravilan si " faneata extravilan"- operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, fiind efectuate in anii 2005 si 2006;

- in baza a douazeci opt contracte de vanzare-cumparare, terenuri extravilane, având categoria de folosinta „arabil extravilan si " faneata

extravilan"- operatiuni scutite de TVA, fiind efectuate in anii 2007, 2008, 2009 si 2011;

- in baza unui contract de vanzare-cumparare, o constructie veche, respectiv constând intr-un apartament proprietate personala, dobândit prin mostenire impreuna cu in anul 2004 - operatiune scutita de TVA;

- in baza unui contract de vanzare-cumparare, o constructie veche, respectiv constând intr-o uscatorie, proprietate comuna a locatarilor imobilului situat in Timisoara, str. operatiune scutita de TVA;

- in baza unui contract de vanzare-cumparare, respectiv nr., terenuri extravilane având partial, anume suprafata de 25,14 ha, categoria de folosinta "arabil extravilan" si partial, anume suprafata de 1 ha, având categoria de folosinta "curti constructii"- operatiune taxabila din punct de vedere al TVA;

- in baza unui contract de vanzare-cumparare, respectiv nr., teren intravilan având categoria de folosinta „gradina intravilan” - operatiune taxabila din punct de vedere al TVA;

- in baza unui contract de vanzare-cumparare, respectiv nr., teren intravilan având categoria de folosinta „arabil intravilan extins” - operatiune taxabila din punct de vedere al TVA;

Operatiunile realizate de către persoana fizica prin încheierea a opt contracte de vanzare-cumparare in perioada 03.06.2005-31.08.2006, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv persoana impozabila a livrat terenuri arabile extravilane , precum si fanete extravilane. Potrivit prevederilor prevede art. 134, alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare,

" Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevăzute în prezentul titlu."

De asemenea operatiunile realizate de către contribuabil in data de 23.02.2007, când in baza contractului de vanzare-cumparare nr. a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren construibil (curti constructii), in data de 14.12.2007, când in baza contractului de vanzare-cumparare nr. a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren construibil (gradina intravilan), precum si in data de 28.08.2009, când in baza contractului de vanzare-cumparare nr. a transferat dreptul de proprietate asupra unui teren construibil (arabil intravilan extins) sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA pentru care nu se aplica scutirea prevăzuta la art. 141, alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare. Potrivit prevederilor art. 134¹ , alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare: *"Pentru livrările de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt*

îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător", în speta la data încheierii contractului de vânzare -cumpărare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente în sarcina persoanei impozabile conform prevederilor:

-art.152, alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în care se prevede: *"Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."*

-titlul VI, pct.62, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în care se prevede *" în sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

Stabilirea TVA deductibilă

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada supusă inspecției fiscale persoana fizică a realizat o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, dar nu a solicitat organului fiscal competent înregistrarea în scopuri de TVA.

În condițiile în care ar fi solicitat organului fiscal competent înregistrarea în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile legale, persoana fizică parțial a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile fiscale de către furnizorii de bunuri, înregistrați în scopuri de TVA, precum

si a serviciilor prestate in folosul persoanei impozabile de către persoane înregistrate in scopuri de TVA si evidentiata ca atare in documentele emise de către prestatori către beneficiarul (ex.TVA aferenta cumpărării imobilelor in baza contractului de vanzare-cumparare nr. , care au fost achizitionate de la persoana impozabila din punct de vedere al TVA, respectiv S.C. "" S.R.L. având CIF: RO din data de 01.04.2003).

Intrucât d-nul nu a solicitat inregistrarea ca plătitor de TVA, organul fiscal va proceda la inregistrarea din oficiu a contribuabilului, conform art. 153, alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal "în cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin.(1), (2), (4) sau (5) si nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu."

Ca urmare a înregistrării in scopuri de TVA a contribuabilului, perioada fiscala este trimestrul calendaristic. Cu privire la dreptul de deducere a TVA, acesta este reglementat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare.

Stabilirea TVA colectata

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

- in perioada 01.06.2005-31.12.2006, opt operatiuni constând in vânzări de terenuri extravilane, având categoriile de folosinta " fanete extravilan" si "arabil extravilan", operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Potrivit prevederilor art 128 , alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, "*Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care actionează în numele acestuia.*";

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de către contribuabil este in România, asa cum prevede art. 132 , alin.(1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare , "*Se consideră a fi locul livrării de bunuri : ...locul unde se găsesc bunurile în momentul în care are loc livrarea, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;*".

- in perioada 01.01.2007-28.08.2009, trei operatiuni constând in vânzarea unor terenuri intravilane construibile, respectiv având categoria de folosinta "curti constructii", „gradina intravilan" si "arabil intravilan extins", operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugata, respectiv pentru care nu se aplica scutirea prevăzuta la art. 141, alin (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările

si completările ulterioare. Potrivit prevederilor art. 128 , alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare *"Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar."*;

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de către contribuabil este in România, asa cum prevede art. 132 , alin.(1), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare , *"Se consideră a fi locul livrării de bunuri:... locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispozitia cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;"*

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

Operatiunile realizate de către persoana fizica prin încheierea a opt contracte de vanzare-cumparare in perioada, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv persoana impozabila a livrat terenuri arabile extravilane , precum si fanete extravilane. Potrivit prevederilor art. 134, alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, *" Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu exceptiile prevăzute în prezentul titlu."*

Operatiunile realizate de contribuabil prin incheierea celor trei contracte de vanzare-cumparare in perioada 01.01.2007-28.08.2009, respectiv nr. , sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv persoana impozabila a livrat terenuri intravilane construibile (având categoria de folosinta "curti constructii", „gradina intravilan" si "arabil intravilan extins"), pentru care nu se aplica scutirea prevăzuta la art. 141, alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare. Potrivit prevederilor art. 134¹ , alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, *"Pentru livrarile de bunuri imobile efectuate, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător"*, in speta la data incheierii contractului de vânzare -cumpărare.

In timpul controlului, contribuabilul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca imobilele tranzactionate au fost utilizate in scop personal.

In consecinta , organele de inspectie fiscala au dreptul sa stabilească obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente in sarcina persoanei impozabile conform prevederilor:

-art.152, alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare, in care se prevede: *" Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării in scopuri de TVA,*

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

-titlul VI , pct.62 , alin. (2) din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in care se prevede " *in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal:*

In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depășit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevăzut de lege înregistrarea si data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal".

Conform celor consemnate in cuprinsul contractelor de vanzare-cumparare încheiate si autentificate la birouri notariale, cu privire la TVA , se precizeaza ca părțile contractante nu au convenit nimic in ceea ce priveste TVA in contractele de vanzare-cumparare încheiate.

Intrucât valoarea de vânzare a imobilelor care face obiectul contractelor de vanzare-cumparare anterior mentionate nu contine TVA, baza de impozitare pentru contribuabilul verificat privind taxa pe valoarea adăugata este constituita din tot ce constituie contrapartida obtinută sau care urmează a fi obinută de furnizor din partea cumpărătorului, la care se aplica cota standard de 19% , conform următoarelor prevederi legale :

- art 137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare : " *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: "... pentru livrări de bunuri si prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinută sau care urmează a fi obtinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operatiuni;"*

- art. 140, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare "*Cota standard este de 19% si se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.*"

- Decizia nr.2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004. cu modificările si completările ulterioare, in care la lit.a) se precizează:" *prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării (conform prevederilor pct. 23, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI "Taxa pe valoarea adăugata", aprobată prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările si completările ulterioare) in cazul in care rezulta ca:*

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

2. *părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA".*

Ca urmare a operatiunilor impozabile efectuate in perioada 03.06.2005-31.12.2006, având ca obiect transferul de proprietate, prin vânzare, asupra unor terenuri extravilane, având categoriile de folosinta "fanete extravilan" si "arabil extravilan", precum si a operatiunilor impozabile efectuate in perioada 01.01.2007-28.08.2009, unor terenuri construibile, având categoriile de folosinta "curti constructii", „gradina intravilan" si "arabil intravilan extins", organele de inspectie fiscala au constatat o baza de impozitare in suma de lei.

Prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adăugata in suma de lei.

Recapitulatie TVA :

TVA deductibila constatata de organul de inspectie fiscala : lei

TVA colectata constatata de organul de inspectie fiscala : lei;

TVA de plata constatata de organul de inspectie fiscala : lei.

Calculul de obligatii fiscale accesorii.

Pentru diferenta de TVA de plata stabilita suplimentar in suma totala de lei, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de dobânzi de intarziere in suma totala de lei, conform prevederilor art.119 si 120 din O.G.nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificările si completările ulterioare, anume in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 26.07.2005 pana la data de 30.06.2010 inclusiv, in cota de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 01.07.2010 pana la data de 30.09.2010 inclusiv si in

cota de 0,04 pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 01.10.2010 pana la data de 20.09.2012 inclusiv.

In conformitate cu prevederile art.120¹, lit.c), din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare, organul de inspectie fiscala a calculat penalități de intarziere in suma totala de lei, respectiv in cota de 15% din obligatia fiscala rămasa nestinsa pe o perioada mai mare de 90 de zile fata de termenele de plata legale, anume TVA de plata in suma de lei.

III. Avind in vedere sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre contestator si de catre organele fiscale, serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca dl., a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere nr prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale totale in suma de lei reprezentind :

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

Din analiza documentelor depuse la dosarul contestatiei se constata urmatoarele:

Actul administrativ contestat respectiv Decizia de impunere nr. a fost comunicat petentului prin Posta Romana cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire nr. 10148 din data de 05.11.2012 asa cum prevede art. 44 alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

(2) Actul administrativ fiscal se comunica prin remiterea acestuia contribuabilului/imputernicitului, daca se asigura primirea sub semnatura a actului administrativ fiscal sau prin posta, cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire.

Corespondenta nu a fost ridicata de petent motiv pentru care plicul a fost returnat de catre posta in data de 23.11.2012.

Ca urmare a acestui fapt, organul fiscal a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate in conformitate cu prevederile art. 44 alin. 2¹, alin. 2² si alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“(2¹) Actul administrativ fiscal poate fi comunicat si prin alte mijloace cum sunt fax, e-mail sau alte mijloace electronice de transmitere la distanta, daca se asigura transmiterea textului actului administrativ fiscal si confirmarea primirii acestuia si daca contribuabilul a solicitat expres acest lucru.

(2²) In cazul in care comunicarea potrivit alin. (2) sau (2¹), dupa caz, nu a fost posibila, aceasta se realizeaza prin publicitate.

(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afisarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent si pe pagina de internet a Agentiei Nationale de

Administrare Fiscala, a unui anunt in care se mentioneaza ca a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. In cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevazute la art. 35, afisarea se face, concomitent, la sediul acestora si pe pagina de internet a autoritatii administratiei publice locale respective. In lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului judetean. In toate cazurile, actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data afisarii anuntului.”

In vederea indeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrativ fiscale si avind in vedere prevederile legale de mai sus organul fiscal la data de 27.11.2012 a comunicat pe pagina de internet www.mfinante.ro anuntul nr. .

Actul administrativ fiscal se considera comunicat in termen de 15 zile de la data publicarii anuntului respectiv data de 13.12.2012 (15 zile de la data de 27.11.2012), data de la care petentul in termen de 30 zile de la comunicare avea dreptul sa formuleze contestatie.

In drept, sunt incidente prevederile art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza urmatoarele:

“Termenul de depunere a contestatiei

(1) Contestatia se va depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii.”

Potrivit art. 68 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Calcularea termenelor

Termenele de orice fel privind exercitarea drepturilor si indeplinirea obligatiilor prevazute de Codul de procedura fiscala, precum si de alte dispozitii legale aplicabile in materie, daca legea fiscala nu dispune altfel, se calculeaza potrivit dispozitiilor Codului de procedura civila.”

Totodata, in conformitate cu prevederile art. 101 din Codul de procedura civila: (1) *“Termenele se inteleg pe zile libere, neintrind in socoteala nici ziua cind a inceput, nici ziua cind s-a sfirsit termenul.”*

Acelesi dispozitii se regasesc explicitate si la pct. 3.10 din Ordinul ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Contestatia supusa solutionarii in acest dosar a fost depusa la organul emitent al actului administrativ fiscal atacat, respectiv SAF- AIF Timisoara, la data de 07.05.2013 si inregistrata sub numarul , adica in afara termenului de 30 zile de la comunicarea actului atacat (13.12.2012), nerespectandu-se prevederile art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata.

In solutionarea contestatiei exceptiile de procedura pot fi si nerespectarea termenului de depunere a contestatiei asa cum prevede pct. 9.4 din OANAF nr. 2137/2011.

Acest text de lege se coroboreaza cu prevederile art. 213 alin. 5 din OG nr. 92/2003 republicata si modificata, adica:

“(5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

deci DGRFP Timisoara prin Serviciul Solutionarea contestatiilor nu va solutiona pe fond contestatia formulata impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere nr. intrucit nu au fost respectate prevederile mai sus citate.

Luind in considerare cele mentionate se va respinge contestatia formulata de catre dl. impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. , ca nedepusa in termen.

Referitor la solicitarea petentului de suspendare a executarii actului administrativ fiscal art. 215 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza ca:

ART. 215

Suspendarea executarii actului administrativ fiscal

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

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

Prin contestatia formulata petentul solicita anulara Procesului - Verbal nr. , emis de organul de inspectie fiscala, precum si a Deciziei nr. cu privire la solutionarea contestatiei formulate impotriva procesului verbal nr. , ca netemeinice si nelegale. Organul de solutionare a contestatiei face precizarea ca prin Decizia nr. emisa de catre DGRFP Timis a fost respinsa ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Procesului de control nr., decizie care poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primire.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 , republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. se

D E C I D E :

- respingerea ca nedepusa in termen a contestatiei pentru suma de lei, reprezentând :

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

- prezenta decizie se comunica la :

. Dl.

. AJFP Timis

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.