



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului ...

Biroul Solutionare contestatii



DECIZIA nr. 1572A/815/10.10.2012

privind solutionarea contestatiei formulate de catre Persoana Fizica ... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Biroul Solutionarea Contestatiilor din cadrul DGFP ... a fost sesizat de AIF ... prin adresa nr. ... inregistrata la DGFP ... sub nr. ... cu privire la contestatia formulata de Persoana Fizica

Persoana Fizica ... are domiciliul fiscal in Loc. ..., str. ... nr. ..., Jud. ... si CIF

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

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

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

I. Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere nr. ... si impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si solicita anulara acestor acte ca fiind netemeinice si nelegale, avand in vedere urmatoarele
MOTIVE:

In fapt, prin actele contestate, Persoana Fizica ... a fost obligata la plata sumelor de ... lei reprezentand TVA si ... lei reprezentand accesorii la aceasta.

Prin contestatia formulata de dl. ... se precizeaza urmatoarele:

In exercitarea rolului activ prevazut de art. 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organul fiscal avea obligatia:

- sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului;
 - sa identifice si sa aiba in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz;
 - sa examineze in mod obiectiv starea de fapt fiscala;
 - sa decida asupra felului si volumului examenilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege;
- obligatii care nu au fost respectate, in opinia petentului, asa cum rezulta din circumstantele in care s-au derulat evenimentele supuse inspectiei fiscale.

In data de 18.04.2006, ... si... au cumparat de la ... din ..., un imobil (teren in suprafata totala de ... mp, situat in str. ...), conform Contractului de vanzare cumparare, autentificat de BNP ..., sub nr.

In data de 15.05.2006, petentul a contractat un credit de la VOLKSBANK ..., in suma de ... lei, in vederea edificarii unor constructii pe terenul cumparat. In calitate de proprietari ai imobilului-teren de mai sus, in baza Autorizatiei de constructie pentru executarea lucrarilor de constructie pentru locuinta multifamiliala nr. ... si ..., emise de Primaria ..., au edificat 2 cladiri situate in str. ... nr... si str. ... nr.....

Edificarea imobilului s-a realizat in regie proprie, in anul 2006, asa cum s-a retinut in Certificatele nr. ... si ..., eliberate de Primaria ..., prin Directia economica, Serviciul Impozite si Taxe Persoane Fizice, iar cheltuielile aferente constructiei au fost suportate integral de catre ... si..., din creditul angajat de la VOLKSBANK Romania, in baza Conventiei de credit nr. ..., cu destinatia: investitie proprie. Asa cum se retine si in raportul de inspectie fiscala la pag. ..., in vederea edificarii imobilelor, au fost incheiate contracte cu prestatori de servicii si furnizori de materiale de constructie.

Receptia celor 2 imobile „locuinta multifamiliala” s-a realizat la inceputul lunii februarie 2007, asa cum rezulta din Procesele verbale de receptie la terminarea lucrarilor nr. 1 si 2 din data de 07.02.2007, privind lucrarile la „locuinta multifamiliala”.

Potentul preciaza ca destinatia imobilului, dupa finalizarea constructiei, era de locuinta multifamiliala, iar pentru spatiul locativ

excedentar, de inchiriere catre persoane fizice/juridice (operatiune scutita de la plata TVA, in baza art. 141 alin. (2) lit. f) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare).

Intrucat pe de o parte exista obligatia rambursarii creditului, scadent in 12 luni de la data acordarii, iar pe de alta parte, urmare solicitarilor de cumparare a apartamentelor de la diverse persoane fizice (inainte de finalizarea lucrarilor), petentul a decis incheierea unor promisiuni de vanzare/cumparare, care sa garanteze ca intentia cumparatorilor se va materializa intr-un contract de vanzare/cumparare. Astfel, in perioada septembrie-decembrie 2006, au fost incheiate mai multe promisiuni de vanzare/cumparare. Potrivit prevederilor contractuale, nefinalizarea prin cumpararea imobilului, in conditiile si la termenele stipulate, avea drept consecinta pierderea avansului de catre posibilii cumparatori, petentii apreciind ca sunt indreptatiti sa retina sumele in cauza, cu titlu de penalitate contractuala (operatiune care nu se include in baza de impunere pentru TVA, in baza prevederilor art. 137 alin. (3) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare).

Transferul dreptului de proprietate de la vanzatori la cumparatori, pentru toate imobilele pentru care s-au incheiat promisiuni de vanzare/cumparare, s-a realizat in perioada 29.05-03.08.2007, in baza contractelor de vanzare/cumparare, incheiate in forma autentica. Veniturile realizate din instrainarea imobilelor au fost impuse prin stopaj la sursa, impozitul pe venit fiind retinut si achitat bugetului de stat consolidat de catre notarul public, in baza dispozitiilor art. 77^{^2} din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabileste modalitatea de impunere a veniturilor obtinute din transferul proprietatilor din patrimonial personal.

Potentul precizeaza ca, in contractele de vanzare/cumparare incheiate, este indicat pretul de vanzare al imobilelor, fara nicio mentiune referitoare la TVA (daca aceasta taxa este inclusa in pret sau se aplica pretului de vanzare), din considerentele prezentate si in Punctul de vedere depus la DGFP ..., sub nr. ..., in cadrul procedurii de ascultare a contribuabilului, care se refera in principal la urmatoarele aspecte:

- Absenta cadrului legal care sa permita calificarea persoanelor fizice, care au efectuat tranzactii cu imobile in anii 2006-2007, drept persoane impozabile care au derulat o activitate economica (astfel cum rezulta din analiza Titlului VI TVA, din Codul fiscal si a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia, in perioada 2006-2007);
- Chiar in situatia in care aceasta activitate ar fi incadrata in conceptul de „activitate economica”, aplicarea beneficiului regimului special pentru intreprinderi mici (optional la inceperea unei activitati si obligatoriu la depasirea pragului de scutire);
- Aplicarea beneficiului scutirii fara drept de deducere a TVA, pentru aceste tranzactii, prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, pentru anul 2007, cu consecinta absentei oricarei obligatii de inregistrare ca platitor de TVA;

- Indrumarea primita din partea ANAF - DGFP ..., la cerere, demers exercitat in baza principiului rolului activ al organelor fiscale, astfel cum acesta este prevazut de art. 7 din OG nr. 92/2003 - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Referitor la acest aspect, petentul precizeaza ca in data de 14.05.2007 a solicitat un punct de vedere referitor la implicatiile fiscale ale tranzactiilor pe care intentiona sa le desfasoare, adresa la care a primit raspunsul inregistrat la D.G.F.P. ... sub nr.... (data anterioara incheierii primului act de vanzare/cumparare, in data de 29.05.2007), in care se mentioneaza doar incidenta dispozitiilor art. 46 si 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (referitoare la impozitul pe venit), fara nicio referire la incidenta dispozitiilor privind TVA, raspuns in concordanta cu situatia de fapt fiscala in care s-a aflat, astfel cum a fost argumentata mai sus. In plus, s-a mentionat ca „realizarea in mod sistematic a unor operatiuni comerciale de natura celor prezentate de dvs (constructie si vanzare, cumparare si vanzare, etc.), poate fi considerata activitate economica in functie de caracterul lor repetitiv, iar in aceasta situatie, este necesar sa va autorizati potrivit Legii 300/2004 (...), impozitarea realizandu-se conform art. 48 din Codul fiscal.” Fata de relevanta adresei D.G.F.P. ..., petentul considera aplicabil principiul opozabilitatii doctrinei administrative, astfel cum rezulta din Decizia nr. ..., a Curtii Supreme de Justitie care arata ca „raspunsul DGPFCS a fost urmat de agentul economic, iar modificarea ulterioara a pozitiei administratiei nu este aplicabila”.

Potentul apreciaza ca constatarile organelor fiscale referitoare la stabilirea obligatiei de plata a TVA si a accesoriilor aferente acesteia, aplicata asupra contravalorii imobilelor din patrimoniul personal, instrainate prin vanzare in anul 2007, sunt netemeinice si nelegale, din urmatoarele motive:

❖ *Referitor la absenta cadrului legal care sa permita calificarea persoanelor fizice, care au efectuat tranzactii cu imobile in anii 2006-2007, drept persoane impozabile care au derulat o activitate economica (astfel cum rezulta din analiza Titlului VI TVA din Codul fiscal si a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia, in perioada 2006-2007)*

Potentul precizeaza ca in motivele de drept retinute in Decizia de impunere nr. ..., interpretarea data normei fiscale de organele de inspectie, nu se tine cont de regulile generate de interpretare a unei norme juridice, interpretarea logica, cu aplicarea regulilor:

- „tempus regit actum”, respectiv in perioada de referinta, 2006-2007, autorizatiile de comerciant, se eliberau in baza dispozitiilor Legii nr.

300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice si a asociatiilor familiale care desfasoara activitati economice in mod independent si numai pentru un numar limitat de activitati/coduri CAEN prevazute in Anexa nr. 1 la normele emise in aplicarea acesteia, printre care nu se regasea si Sectiunea "L Tranzactii imobiliare";

- „exceptio est strictissime interpretationis et applicationis”, respectiv intre momentul intrarii initialei in vigoare si data prezentei, Codul fiscal (inclusiv normele din acesta relative la problemele supuse analizei) a cunoscut mai multe formulari. Acestea si-au gasit aplicabilitatea numai pentru perioada cand au fost in vigoare (intre data editarii si data abrogarii). Astfel, orice activitate economica urmeaza a fi clasificata in functie de legea in vigoare in momentul activitatii economice, in conformitate cu principiul de drept „tempus regit actum”;

- „actus interpretandus est potius ut valeat quam ut pereat”, respectiv legea trebuie interpretata in sensul aplicarii ei, nu in cel al neaplicarii ei, adica in sensul in care ar putea produce efecte;

- regula interpretarii sistematice a normelor legale;

- regula ierarhiei actelor normative.

In primul rand, petentul precizeaza ca, atat in RIF nr. ... cat mai ales in Decizia de impunere nr...., referirea la modificarile aduse in timp Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si la normele emise in aplicarea acesteia, aprobate prin HG nr. 44/2004, sunt indicate cu titlu general prin sintagma „cu modificarile si completarile ulterioare”, ori tocmai aceasta succesiune in timp a tratamentului fiscal (din punct de vedere a TVA) al operatiunilor de transfer al proprietatii imobilelor din patrimoniul personal al persoanelor fizice, a suferit modificari, fiind de la sine inteles ca acesta s-a reflectat corespunzator in comportamentul persoanelor fizice/organelor de inspectie fiscala.

Pe de alta parte, petentul apreciaza ca invocarea unor dispozitii legale intrate in vigoare in perioada 2008-2011, perioada in care modificarile/completarile aduse legislatiei fiscale, a suplinut vidul legislativ din anii 2006-2007, referitor la taxarea operatiunilor privind transferul proprietatii imobilelor din patrimoniul personal al persoanelor fizice, trebuie interpretate potrivit principiului neretroactivitatii legii in timp. Potrivit art. 1 Codul Civil, legea dispune numai pentru viitor, ea nu are putere retroactiva, adica pentru trecut.

Totodata, petentul apreciaza ca au fost incalcate prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia: „Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”

- art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, in scris, intr-un raport de inspectie fiscala, in care se prezinta constatarile inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

(2) Raportul de inspectie fiscala se intocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatarile in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate. In cazul in care contribuabilul si-a exercitat dreptul prevazut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferente de obligatii fiscale aferente perioadelor verificate”.

Absenta temeiului de drept dintr-un act administrativ, in baza caruia organul fiscal stabileste obligatii in sarcina contribuabilului a fost sanctionata si de Decizia nr. 2015 din 28.03.2005 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, potrivit careia: „Este nelegal actul administrativ fiscal care nu cuprinde motivele de fapt si de drept avute in vedere de organul fiscal la luarea masurilor fata de contribuabil (...)”.

Urmare celor de mai sus, petentul arata ca temeiurile legale invocate de organele de inspectie fiscala, care conduc la concluzia nemotivarii in plan legal, a deciziei de impunere, prin raportare la legislatia in vigoare in perioada analizata (sistemata in Anexa nr. 1 la contestatia formulata):

a) *art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* este citat in varianta in vigoare in anii 2006-2007, dar fara trimitere la normele metodologice de aplicare ale acestuia, care au avut prevederi diferite in anii 2006 si 2007, de stricta interpretare in fiecare din perioadele in care au fost in vigoare;

b) *art. 152, alin. 6 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* este citat incomplet (s-a omis intentionat prima teza din alineat: „Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit” si in varianta in vigoare in anul 2007.

Potentul precizeaza ca relevanta omisiunii intentionate a primei teze, de la art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citate, conduce la nedeterminarea datei de la care ar fi devenit platitor de TVA.

Dl. ... mentioneaza ca atat in RIF cat si in Decizia de impunere atacata, nu se indica data de la care ar fi devenit platitor de TVA, ci in

mod repetitiv, se mentioneaza, obligatia de inregistrare a petentului „pana la data de 29.05.2007” desi din prevederile mai sus citate, coroborate cu prevederile pct. 66 alin. (1) lit. a) din normele emise in aplicarea art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (omise, de echipa de control), rezulta cu claritate data de la care ar fi devenit platitor de TVA (pentru operatiuni taxabile).

Astfel, in perioada 2006-2007, legislatia fiscala instituia o optiune de inregistrare ca platitor de TVA la inceperea activitatii (20.06.2006) si o obligatie (prin efectul legii, la depasirea plafonului de scutire de 200.000 de lei, valabil in anul 2006/35.000 euro in anul 2007: „Art. 152 Sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata”.

Petentul precizeaza ca, in anul 2006, plafonul de scutire nu a fost depasit, intrucat nu a livrat niciun bun imobil, iar conform pct. 56 alin. (3) din normele emise in aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avansurile incasate in anul 2006, se excludeau de la determinarea plafonului de scutire: „Pentru depasirea plafonului se ia in calcul numai suma, fara taxa pe valoarea adaugata, a livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii taxabile, inclusiv operatiunile scutite cu drept de deductie, exclusiv avansurile incasate pentru operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deductie inainte de efectuarea livrarii de bunuri sau a prestarii de servicii.”

Astfel, petentul mentioneaza ca, prin prisma dispozitiilor legale aplicabile in anul 2007, organul fiscal care a constatat depasirea plafonului de scutire la data de 29.05.2007, trebuia sa constate ca obligatia de depunere a unei cereri de inregistrare trebuia efectuata pana la data de 10.06.2007 (in termen de 10 zile, calculate din prima zi a lunii urmatoare celei in care plafonul a fost depasit) iar certificatul de platitor de TVA ar fi trebuit eliberat de autoritatea fiscala teritoriala cu data de 01 a lunii urmatoare, respectiv data de 01.07.2007.

Petentul apreciaza ca, de la aceeasi data, respectiv 01.07.2007, avea obligatia si organul de inspectie fiscala (in absenta demersurilor petentului), sa il inregistreze din oficiu ca platitor de TVA, colectand TVA pentru toate tranzactiile ulterioare acestei date (in conditiile in care au fost considerate ca nu sunt scutite de plata TVA in baza art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), intrucat potrivit dispozitiilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153”. (anexand spre lamurire Pliantul 10 din sectiunea InfoTVA - postal pe site-ul www.mfinante.ro - proiect derulat de Ministerul Economiei si Finantelor si ANAF, cu asistenta

Pricewaterhouse Coopers si DC Communication - care explica tocmai aceasta situatie - Anexa nr. ... la contestatia formulata).

Totodata, petentul precizeaza ca, potrivit pct. 61 alin. (4) din normele metodologice emise in aplicarea art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate odata cu obligatia de colectare a TVA (raportata la caracterul taxabil al operatiunilor) si dreptul corelativ al petentului de deducere a TVA, pentru toate bunurile aflate in stoc la data de 01.07.2007 si neutilizate pana la acea data.

Consecinta acestor omisiuni succesive si interpretari eronate ale legislatiei fiscale, apreciaza petentul, a condus la stabilirea unei TVA colectata pentru toate tranzactiile, derulate in perioada 29.05-03.08.2007, inclusiv in perioada aplicarii regimului special de scutire, desi aplicarea acestui regim pana la data de 01.07.2007 reprezinta un drept, conferit de lege.

Astfel, petentul apreciaza ca diferenta de impozite, rezultata din aplicarea abuziva a dispozitiilor legale mai sus enuntate, a condus la majorarea in mod artificial a bazei de impunere, stabilita prin Anexele 3 si 4 la raportul de inspectie fiscala nr. ..., cu tranzactiile aferente perioadei mai-iunie 2007 (trim. II 2007), in conditiile in care, doar cele aferente perioadei iulie-august 2007 (trim. III 2007) s-au produs dupa data la care ar fi avut obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA daca operatiunile ar fi fost taxabile (asa cum sustin organele fiscale), sau nu ar fi avut aceasta obligatie (in temeiul art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), daca operatiunile ar fi fost scutite fara drept de deducere.

In consecinta, petentul considera ca baza impozabila s-a majorat nelegal cu suma de ... lei, in conditiile in care totalul tranzactiilor efectuate dupa data 01.07.2007, era de numai ... lei.

Potentul contesta colectarea TVA pentru tranzactiile derulate in perioada de aplicare a regimului special de scutire, respectiv pana la data de 30.06.2007, pentru care organele fiscale au colectat TVA in suma de 639.645,85 lei.

Avand in vedere ca debitul este nedatorat, in baza principiului potrivit caruia accesoriile urmeaza principalul, petentul contesta si dobanzile si penalitatile aferente acestui debit.

Astfel, petentul apreciaza ca, in drept, sunt incidente dispozitiile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct. 61 alin. (6) si pct. 62 alin. (2) din normele emise in aplicarea acestuia, si dispozitiile art. 153 alin. (1) lit. b) coroborat cu pct. 66 alin. (1) lit. a) din normele emise in aplicarea acestuia - acte normative in vigoare in anul 2007.

c) *Art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* este citat in varianta in vigoare in anul 2007, cu trimitere la lit. a) pct. 1 - varianta in care echipa de control a considerat ca petentul se incadreaza, desi este de natura evidentei ca inainte de desfasurarea tranzactiilor in cauza nu a depus nicio declaratie la organele fiscale. Petentul precizeza ca textul integral al art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal este citat in cele ce urmeaza si din formularea acestuia se distinge cu claritate ca ipotezele de la lit. a) pct. 1 si 2, precum si lit. c) sunt optionale, iar aplicarea prevederilor alin. (1) lit. b) este obligatorie, raportandu-se la cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire (de 119.000 lei) si nu la intentia persoanei de a se declara sau nu persoana impozabila:

„Art. 153 Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;

2. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa;

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;

c) daca cifra de afaceri realizata in cursul unui an calendaristic este inferioara plafonului de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa,”

d) *Pct. 3 alin. 9 din normele emise in aplicarea art.127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*: „In cazul in care bunurile mobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie”, este citat in varianta introdusa prin HG. nr. 791/2010, in vigoare de la data publicarii in MO nr. 542/03.08.2010, pana la acea data neexistand o astfel de obligatie;

e) *Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 (...)*, publicata in MO nr.238, din 20.04.2011:

„pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

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

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa in contravaloarea livrarii; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA. ”

Astfel, petentul apreciaza ca aplicarea pentru tranzactiile derulate in anul 2007 a prevederilor Deciziei CCF nr. 2/2011, prin ignorarea normelor de lege in vigoare in perioada analizata, reflecta cu prisosinta caracterul nelegal al demersurilor organelor de inspectie fiscala.

❖ *Referitor la sustinerea petentului ca vanzarea imobilelor din patrimoniul personal nu intra in sfera TVA/nu sunt operatiuni impozabile, astfel cum acestea se regasesc definite de art. 126 alin. (1) Cod fiscal, intrucat nu sunt indeplinite 2 din cele 4 conditii cumulative.*

In sustinerea contestatiei, petentul indica legislatia incidenta in perioada 2006-2007 (Codul fiscal si normele emise in aplicarea acestuia), din Anexa 1 la contestatia formulata si, comparativ, modificarile intervenite ulterior in perioada 2008-2011, care nu pot fi aplicate tranzactiilor analizate, pe motiv de neretroactivitate a legii.

Astfel, petentul mentioneaza ca la art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se cuprind in sfera TVA, operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

Potentul sustine ca operatiunile supuse analizei nu indeplinesc conditiile mentionate la art. 126 alin. (1) lit. c) si d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal deoarece, potrivit art. 126 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, o operatiune este considerata in sfera TVA daca este realizata de o persoana impozabila. In conformitate cu dispozitiile art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, „Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o

maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati”.

Pentru determinarea sferei notiunii de „activitate economica” urmeaza a se avea in vedere dispozitiile alin. (2) ale art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „in sensul prezentului titlu, activitati economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii(...). De asemenea, constitute activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

Astfel, petentul precizeaza ca, desi in ceea ce priveste notiunea de „activitate economica” Codul fiscal in vigoare in anii 2006-2007 nu face trimitere in mod expres la normele metodologice (asa cum se intampla in anul 2010), in normele metodologice emise in aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevad urmatoarele:

- In anul 2006 : pct. 2 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004: „Nu are caracter de continuitate, in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale”.
- In anul 2007: desi art. 127 alin. (1) si (2) nu a suportat modificari, normele s-au modificat astfel: pct. 3 alin. (1): „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevazuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal.
- In anul 2010, art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal raman neschimbate, dar se introduce alin. (2¹) care face trimitere la normele metodologice ce vor explicita regimul aplicabil persoanelor fizice ce livreaza bunuri imobile, oferind baza legala pentru incadrarea persoanelor fizice ca persoane impozabile, raportat la caracterul economic al operatiunilor de vanzare imobile din patrimoniul personal, dupa cum urmeaza:
„Art. 127: Persoane impozabile si activitatea economica
(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

2^1) Situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.

(la data 01-Jan-2010 art. 127 alin. (2) din titlul VI, capitolul III completat de art. I, punctul 98 din Ordonanta urgenta 109/2009)”

(1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento MineiroSA(EDM).

(2) In aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a taxei atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale. In categoria bunurilor utilizate in scopuri personale se includ constructiile si, dupa caz, terenul aferent acestora, proprietate personala a persoanelor fizice care au fost utilizate in scop de locuinta, inclusiv casele de vacanta, orice alte bunuri utilizate in scop personal de persoana fizica, precum si bunurile de orice natura mostenite legal sau dobandite ca urmare a masurilor reparatorii prevazute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

(4) In cazul construirii de bunuri imobile de catre persoanele fizice, in vederea vanzarii, activitatea economica este considerata inceputa in momentul in care persoana fizica respectiva intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate, iar intentia persoanei respective trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare initierii activitatii economice. Activitatea economica este considerata continua din momentul

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

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

(6) In cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

(7) Transferul in patrimoniul afacerii al bunurilor sau serviciilor achizitionate sau dobandite de persoanele fizice si care au fost folosite in scopuri personale, in vederea utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevazuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal, (la data 01-Jan-2010 punctul 3 din partea 152¹ modificat de Art. I, alin. (E), punctul 4 din Hotarirea 1620/2009)”.

Contestarea calificarii persoanelor fizice, care au efectuat tranzactii cu imobile in anii 2006-2007, drept persoane impozabile care au derulat o activitate economica (astfel cum rezulta din analiza Titlului VI TVA, din Codul fiscal si a normelor metodologice emise in aplicarea acestuia, in perioada 2006-2007), a avut in vedere urmatoarele considerente:

(i) Referitor la intelesul art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contestatorul arata ca modificarile legislative intervenite ca urmare a transpunerii in legislatia nationala, pana la data aderarii, a dispozitiilor Directivei a VI-a privind TVA (Directiva nr. 77/388/CE), precizeaza intr-o forma implicita dar indubitabila, intelesul notiunii de „exploatarea bunurilor corporale si incorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”. Astfel, la art. 4 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se arata ca este activitate economica ce genereaza obligatia de plata a „impozitului” si activitatea de „exploatarea bunurilor corporale si necorporale cu scopul obtinerii unui venit

permanent (...)”. Petentul precizeaza ca legiuitorul european nu a detaliat ce intelege prin notiunea de „exploatare a bunurilor corporale si necorporale” insa, la alineatul urmator institutie regula potrivit careia statele pot institui reguli prin care si vanzarea de imobile (constructii si terenuri) cu caracter ocazional ar putea fi considerate operatiune economica care ar genera obligatia de plata a TVA-ului. Astfel, petentul apreciaza ca daca legiuitorul national nu a indicat in mod expres ca vanzatorii de imobile datoreaza TVA, atunci ei nu pot fi subsumati categoriilor de la alineatul (2) al art. 4 al directivei citate (text identic preluat la alin. (2) din art. 127 al Codului fiscal). Petentul mentioneaza ca pentru calificarea ca si contribuabil, din perspectiva TVA, textul Codului fiscal, care reprezinta traducerea literala, dar nu fidela a textului art. 9 din Directiva nr. 112/2006/CE nu este suficient, deoarece legiuitorul roman nu a optat pentru taxarea activitatilor ocazionale renuntand sau omitand a valorifica facilitatea ce i-a fost acordata prin art. 12 paragraf 1 din Directiva nr. 112/2006/CE. Caracterizarea activitatii de construire si vanzare de locuinte ca fiind activitate economica nu se poate face pe baza textului art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, directia sugerata de catre hotararile pertinente ale CEJ, fiind aceea de a se face apel la dreptul comercial, la doctrina si jurisprudenta dezvoltate de catre acesta. In concluzie, petentul considera ca incadrarea tuturor acestor activitati la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu este justificata, solutia corecta constand in identificarea activitatii economice ca facand parte din cea a producatorilor ori comerciantilor, deci a caracterului lor de profesie, de acte cu caracter permanent etc., in baza regulilor elaborate in dreptul comercial. In concluzie, petentul considera ca desi exista cadrul legal creat in vederea solicitarii acestei taxe pentru operatiunile realizate de catre persoanele fizice, autoritatile fiscale au omis sa emita in timp util clarificari cu privire la aplicarea normelor fiscale in discutie, astfel incat, in prezent, modalitatea in care se solicita plata acesteia, pentru anul 2007, reprezinta o incalcare a principiului buneii credinte ce ar trebui sa guverneze raporturile de drept procesual fiscale.

(ii) Petentul a mai mentionat ca din interpretarea legislatiei secundare, respectiv a pct. 2 alin. (1) din normele metodologice emise in aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2006, rezulta ca vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri personale, nu este considerata activitate economica si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari. Fata de acest aspect, mentioneaza petentul, s-au pronuntat si procurorii Directiei Nationale Anticoruptie, intr-o rezolutie de neincepere a urmaririi penale din data de 15.04.2012, in care au constatat ca legislatia fiscala in vigoare in perioada 2005-2006 distingea ca obtinerea de venituri

de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala, nu are caracter de continuitate in sensul articolului 127 alin. (2) din Codul Fiscal.

(iii) Dl. ... a precizat ca, desi in anul 2007 textul de lege a ramas identic (art. 127 alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), ceea ce ar conduce la concluzia logica ca tratamentul fiscal al acestor tranzactii ramane identic cu cel din anul 2006, din interpretarea normei in vigoare in anul 2007 (pct. 3 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 emisa in aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), rezulta ca vanzarea locuintelor personale sau a altor bunuri personale nu sunt considerate activitati economice si prin urmare nu exista obligatia de a plati TVA pentru astfel de vanzari, cu exceptia cazului in care se constata ca persoana fizica desfasoara astfel de activitati cu caracter de continuitate si deci cu titlu profesional. Vanzarea imobilelor proprietate personala a persoanelor fizice (ce nu au calitatea de producator, comerciant sau prestator de servicii potrivit dispozitiilor art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, neincluse intr-un fond de comert/neafectate indeplinirii unei activitati economice in considerarea calitatii speciale cerute de art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), indiferent de numarul actelor de acest gen savarsite cu titlu oneros, efectuate pana la data intrarii in vigoare a O.U. nr. 109/2009 (in vigoare de la 1 ianuarie 2010), nu constituie o activitate economica in sensul legii fiscale (normele metodologice neputand suplini lacuna Codului fiscal/adauga la lege), care sa atraga atribuirea calitatii de persoana impozabila a acestuia. Nu in ultimul rand, este evident ca cel care vinde imobile din patrimoniul personal nu poate fi calificat producator, comerciant sau prestator de servicii (celelalte ipoteze de reglementare ale art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal). Astfel, petentul considera ca, chiar daca a vandut locuinte din patrimoniul personal anterior anului 2010, aceasta activitate nu poate fi calificata nici in sensul activitatii specifice producatorilor, nici prestatorilor de servicii. Cat priveste comerciantii, in opinia contestatorului, atata vreme cat nu a existat in anul 2007 norme derogatorii in Codul fiscal, dreptul comun (Codul comercial), exclude activitatile de vanzare de imobile din categoria faptelor de comert obiective, a caror savarsire determina atribuirea ex officio a calitatii de comerciant (Stanciu D. Carpenaru, Drept comercial roman, Ed. All, 1998, p. 63. Operatiunile cu imobile sunt operatiuni civile. „De vreme ce obiectul cumpararii-vanzarii il formeaza numai produsele, marfurile si titlurile de credit, adica bunurile mobile, inseamna ca in conceptia Codului comercial vanzarea-cumpararea bunurilor imobile reprezinta operatiuni civile si nu comerciale. Acelasi caracter civil il are si inchirierea bunurilor imobile ca si concesiunea lor.) Potrivit dispozitiilor Codului Comercial, operatiunile de instrainare de imobile nu pot fi considerate fapte de comert daca nu sunt savarsite de catre un comerciant, a carui calitate a fost stabilita anterior operatiunii

si in scopul derularii acesteia (in acest sens s-a pronuntat si Curtea Europeana de Justitie in cazurile C-180/10-181/10).

(iv) Referitor la incadrarea ca persoana impozabila, a persoanelor care exploateaza bunuri imobile cu caracter de continuitate, petentul considera ca ipoteza prevazuta de textul legal nu are in vedere vanzarea de bunuri imobile, deoarece sintagma „exploatarea unui bun” se aplica exclusiv unor operatiuni precum inchiriere, concesiune, arendare, etc. Aceasta interpretare este sustinuta de altfel si de sintagma „cu caracter de continuitate”, in conditiile in care numai aceste operatiuni pot avea caracter de continuitate, contractul de vanzare - cumparare, inclusiv cel care are ca obiect bunuri imobile, fiind un contract cu executare instantanee, nefiind practic susceptibil de continuitate ci numai, eventual, de repetitivitate. Pe langa argumentele invocate, petentul mentioneaza si Decizia Curtii Europene de Justitie in cazul C-186/89, care, considera acesta, nu este diferita de cea a DGFP ..., exprimata in adresa de indrumare nr. 24594/10319/22.05.2007 (citata mai sus), in care se precizeaza ca: „realizarea in mod sistematic a unor operatiuni comerciale de natura celor prezentate de dvs (constructie si vanzare, cumparare si vanzare, etc.), poate fi considerata activitate economica in functie de caracterul lor repetitiv, iar in aceasta situatie, este necesar sa va autorizati potrivit Legii 300/2004 (...), impozitarea realizandu-se conform art. 48 din Codul fiscal” - fata de aceste indrumari, petentul apreciaza ca nu a efectuat operatiuni repetitive de cumparare si vanzare, ci a construit in interes personal un imobil, pe care ulterior l-a vandut prin mai multe tranzactii.

(v) Referitor la prevederile pct. 3 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 emis in aplicarea art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stabileste regimul TVA in cazul folosirii in interesul afacerii a unor imobile ce fac parte din patrimoniul personal. Astfel, petentul considera ca prin modificarea adusa normelor prin H.G. nr. 1861/2006 (cu valabilitate de la 01.01.2007) s-a prevazut o interdictie explicita, prin care se respinge dreptul de deducere a TVA, in situatia transferului bunurilor din patrimoniul personal in cel comercial (in ipoteza calificarii tranzactiilor de vanzare/cumparare drept activitate economica, se presupune ca a avut loc un transfer din patrimoniul personal, in cel comercial), ori tocmai acest transfer este considerat in afara sferei TVA (nu este asimilat unei livrari, cu plata), in consecinta fara drept de deducere a TVA: „Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare

prevazuta la art. 148 si 149 din Codul fiscal.” Drept urmare, petentul apreciaza ca, dincolo de evidenta interdictiei de deducere a TVA, aferenta constructiei unor bunuri imobile, care ulterior au fost vandute, este evidenta nelegalitatea textului normelor citate, din perspectiva incalcarii principiului neutralitatii TVA (vezi jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - Cauza C-25/03 HUNDT-ESWEIN(HE).

❖ *Referitor la inlaturarea beneficiului scutirii fara drept de deducere a TVA, aplicabil tranzactiilor in cauza, prevazut de art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, pentru anul 2007 cu consecinta absentei oricarei obligatii de inregistrare ca platitor de TVA, petentul apreciaza ca demersul echipei de control este netemeinic si nelegal, in conditiile in care, este de natura evidentei ca :*

(i) Incepand cu data de 01.01.2007, data aderarii la U.E., livrarile de constructii, devin operatiuni scutite de la plata TVA, conform dispozitiilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Petentul apreciaza caci calificarea operatiunilor desfasurate de acesta ca fiind scutite de la plata TVA, se datoreaza neindeplinirii conditionalitatii prevazute pentru exceptia instituita de art. 141 alin. (2) lit. f) al doilea paragraf din Codul fiscal, respectiv nu a dedus si nici nu ar fi avut dreptul de deducere partiala sau totala a TVA aferenta constructiei imobilelor in cauza.

(ii) In plus, petentul precizeaza ca la pct. 3 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 emise in aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (introdusa prin H.G. nr. 1861/2006) s-a prevazut o interdictie explicita, prin care se respinge dreptul de deducere a TVA, in situatia transferului bunurilor din patrimoniul personal (imobilele construite au facut parte fara dubiu din patrimoniul personal) in cel comercial (in ipoteza calificarii tranzactiilor de vanzare/cumparare drept activitate economica, se presupune ca a avut loc un transfer din patrimoniul personal in cel afectat activitatii economice): „Transferul bunurilor sau serviciilor achizitionate in scop personal de persoanele fizice in patrimoniul comercial in scopul utilizarii pentru desfasurarea de activitati economice, nu este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri/prestari de servicii, efectuate cu plata, iar persoana fizica nu poate deduce taxa aferenta bunurilor/serviciilor...”. Ca atare, petentul considera ca pentru toate facturile reprezentand servicii prestate/bunuri livrate, aferente lucrarilor de edificare a imobilelor in cauza, legiuitorul a interzis expres exercitarea dreptului de deducere a TVA, in anul 2007 (asa cum vom vedea, in anul 2008 conditionalitatea de la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost abrogata).

(iii) Petentul precizeaza, de asemenea, ca atunci cand doua norme se completeaza (art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 3 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 emise in aplicarea art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind

Codul fiscal - introduse prin HG nr.1861/2006, de modificare a HG nr.44/2004), aplicarea ambelor la cazuri reale, este obligatorie.

(iv) In consecinta, petentul apreciaza ca, chiar daca in anul 2007 a fost constatata depasirea plafonului de scutire de 119.000 lei (la data de 29.05.2007, asa cum a retinut echipa de control), operatiunile in cauza erau scutite de la plata TVA (fara drept de deducere, in baza prevederilor art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar potrivit dispozitiilor art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, obligatia de inregistrare ca platitor de TVA, revenea numai persoanelor care realizau operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere a TVA: „Art. 153: Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125 alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza;...” si din interpretarea logica a prevederilor Codului fiscal si a normelor emise in aplicarea acestuia, in vigoare in anii 2006 si 2007, rezulta ca nu avea obligatia inregistrarii ca platitor de TVA nici in anul 2006 si nici in anul 2007, in conditiile in care operatiunile de instrainare prin vanzare a imobilelor din patrimoniul personal, erau operatiuni scutite, fara drept de deducere a TVA.

❖ *Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au completat in RIF nr. 4220/2012 sectiunea referitoare la TVA deductibila si in consecinta petentul nu a beneficiat de compensarea TVA colectata cu TVA deductibila, de la data incadrarii din oficiu ca platitor de TVA, pe motiv ca ar fi beneficiat de acest drept numai in situatia inregistrarii voluntare ca platitor de TVA (pag. 27-28 din RIF)*

Potentul mentioneaza ca in timpul controlului echipa de control a solicitat toate documentele justificative de achizitie servicii si bunuri necesare edificarii imobilelor, predate cu adresa inregistrata la DGFP ..., sub nr. ..., nr. ..., ..., din care rezulta ca totalul TVA-lui deductibil aferent facturilor de achizitie servicii si bunuri a fost de ... lei .

Cu toate acestea, precizeaza petentul, documentele justificative (contracte, facturi, chitante, s.a.), nu au fost verificate sub aspectul admiterii exercitarii dreptului de deducere, respingandu-se existenta acestui drept la data la care a fost considerat inregistrat din oficiu ca platitor de TVA „inainte de 29.05.2007”, pe motiv ca nu s-a inregistrat din proprie initiativa, inaintea edificarii constructiilor in cauza, in conditiile art. 153 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (textul de lege indicat fiind cel aplicabil in anul 2007).

In consecinta, petentul considera ca s-a incalcat principiul neutralitatii deoarece, in opinia organului fiscal, poate fi incadrat din oficiu pentru obligatia de colectare TVA, dar aceeasi incadrare nu functioneaza in cazul exercitarii dreptului de deducere.

Ca atare, petentul mentioneaza ca principiul egalitatii in fata legii presupune instituirea unui tratament juridic egal pentru situatii care, in functie de scopul urmarit, nu sunt diferite; un tratament diferit nu poate fi doar expresia aprecierii exclusive a legiuitorului, ci trebuie sa se justifice obiectiv-rational (Decizia Plenului Curtii Constitutionale nr. 1 din 8 februarie 1994). Persoana impozabila in sensul TVA are, corelativ obligatiei fiscale cu acest titlu, dreptul de deducere a taxei aferente achizitiilor destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile (art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal). In jurisprudenta CJE acesta este apreciat ca un principiu fundamental comunitar, eventualele derogari de la aplicarea sa trebuind a fi exprese si interpretate in mod restrictiv (cauza C-235/00 CSC Financial Services Ltd).

In concluzie, petentul considera ca organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa constate in RIF, odata cu obligatia de colectare a TVA pentru perioada 01.07.2007 (raportata la caracterul taxabil al operatiunilor) si dreptul corelativ al acestuia de deducere a TVA, pentru toate bunurile aflate in stoc la aceeasi data si neutilizate).

In aceste conditii, dl. ... apreciaza ca debitul reprezentand TVA colectata aferenta bazei de ... lei, ar fi trebuit mai intai diminuat cu TVA deductibila aferenta bunurilor aflate in stoc, la data de 01.07.2007 si numai dupa efectuarea acestei compensari, pentru diferenta ramasa de plata, s-ar fi impus determinarea accesoriilor (dobanzi si penalitati).

Astfel, petentul considera ca, in drept, sunt incidente prevederile art. 145 si 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si pct. 61 alin. (4) din normele metodologice emise in aplicarea art. 146 Conditii de exercitare a dreptului de deducere din Codul fiscal.

❖ *Referitor la determinarea bazei de impunere*

Referitor la acest aspect, petentul precizeaza ca, prin Decizia nr. 2/2011, Comisia Centrala de Fiscalitate reglementeaza „unitar” baza de impunere in cazul tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, facand aplicabile dispozitiile art. 137 alin. (1) lit. a) si alin. (2) si ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care au in vedere „contrapartida obtinuta”.

Articolul 962 C.civ. (in vigoare la data perfectarii tranzactiilor) mentiona ca: Obiectul conventiilor este acela la care partile sau numai una din parti se obliga. Cu alte cuvinte, partile nu pot fi obligate la plata altui pret decat cel pe care l-au convenit expres si la care s-au obligat, prin perfectarea actului privind transferul dreptului de proprietate. Mai mult decat atat, petentul precizeaza ca este mai mult decat probabil ca adaugand TVA la pretul exprimat in contract, cumparatorul (cel ce se obliga la plata pretului) nu ar mai fi contractat. Din perspectiva contractelor de vanzare-cumparare de imobile, contracte

esențialmente civile, taxa pe valoarea adăugată este o componentă a pretului. În orice situație, plata suplimentară pretinsă cumpărătorului ar depăși obiectului convenției inițiale și nu ar putea fi opusă acestuia nici ca obligație convențională, nici ca obligație legală, extraconvențională în baza art. 970 C.civ.

În susținerea acestui aspect, petentul menționează că prevederile pct. 23 alin. (1) din NM de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 cuprind următoarea mențiune: „De regulă, pretul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (7) din Codul Fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale, pretul include și taxa”.

Pe de altă parte, petentul consideră că TVA-ul adăugat peste pret nu poate reprezenta costul final al vânzătorului, din moment ce taxa pe valoarea adăugată este prin esență ei o taxă pe consum ce trebuie suportată în final de consumator, și nu de persoană impozabilă. Această concluzie este întemeiată și pe Practica Curții Europene de Justiție - Decizia C-317/94 Elida Gibbs, unde aceasta s-a pronunțat în sensul că „în conformitate cu principiul neutralității TVA, administrația fiscală nu poate percepe un quantum superior celui plătit de consumatorul final”. Prin urmare, interpretarea general valabilă în situația în care un contract valabil încheiat presupune operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA, însă nu face nicio referință cu privire la includerea sau neinclusiunea acestuia în pret, este aceea că taxa este un element al pretului și prin urmare taxa pe valoare adăugată nu trebuie adăugată la pret, ci inclusă în acesta.

Astfel, petentul consideră că în caz contrar, în condițiile în care TVA nu a fost încasată de la cumpărător dar se consideră datorată de furnizor, devin incidente dispozițiile art. 151² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care impun atragerea răspunderii solidare a cumpărătorului, acest demers nefiind o opțiune pentru organele de inspecție fiscală, ci o obligație: „Art. 151²: Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei

(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): a) nu este emisă;(...)

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei.”

Fata de prevederile legislației naționale, contradictorii cu cele ale Deciziei nr. 2/2011 emisă în aplicarea acestora, deși primele asigură

transpunerea art. 73 si 78 lit. a) ale Directivei 2006/112/CE, Inalta Curte de Casatie si Justitie nefiind pe deplin lamurita, in data de 15 martie 2012 a procedat prin incheieri irevocabile, la sesizarea Curtii de Justitie a Uniunii Europene suspendand judecata in cauzele aflate in recurs din Dosarele nr. 6957/2/2010 si nr. 731/59/2010 (Anexa 3). Continutul intrebarii preliminare a fost urmatorul:

„In temeiul disp. art. 267 din T.F.U.E, sesizeaza C.J.U.E. cu urmatoarea intrebare preliminara: in cazul reconsiderarii statutului vanzatorului de persoana impozabila in scopuri de tva contrapartida (pretul) livrarii bunului imobil fiind stabilita de parti, fara nicio mentiune cu privire la tva, art. 73 si 78 din directiva 2006/112/CE a Consiliului UE trebuie interpretate in sensul ca baza de impozitare o reprezinta:

a) contrapartida (pretul) livrarii bunului stabilita de parti diminuata cu cota de t.v.a.; sau

b) contrapartida (pretul) livrarii bunului convenita de parti?"

O cerere similara de adresare a unei intrebari preliminare a fost avansata si in dosarul Curtii de Apel Bucuresti 5314/2/2011 avand ca obiect ANULAREA Ordinului MFP nr. 1873 din 12.04.2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011, publicata in Monitorul Oficial, Partea I nr. 278 din 20/04/2011.

In consecinta, raportat la constatarile organelor de inspectie fiscala, petentul contesta determinarea TVA, prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii tranzactiilor derulate in perioada 01.07-03.08.2007, in suma de ... lei, in conditiile in care in situatia in care operatiunile erau taxabile, TVA era o componenta a pretului final.

Astfel, petentul contesta colectarea TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra contravalorii tranzactiilor in suma de ... lei, metoda de calcul care a condus la majorarea artificiala a debitului cu suma de ... lei, si, in baza principiului potrivit caruia accesoriile urmeaza principalul, petentul contesta si dobanzile si penalitatile aferente acestui debit.

❖ *Referitor la sustinerea petentului ca inspectia fiscala efectuata a depasit termenul maxim de 3 luni, prevazut de art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care aceasta a inceput la data de 21.10.2009 si s-a finalizat la data de 05.04.20 12*

Potentul precizeaza ca in data de 21.10.2009, prin comunicarea nr. ..., a inceput un control fiscal legat de situatia fiscala, incheiandu-se Procesul verbal nr. ..., in baza caruia cu adresa nr. ..., DGFP ... i-a comunicat o Decizie de inregistrare din oficiu, in scopuri de TVA.

In Procesul verbal nr. ..., se retine ca in baza programului de activitate nr. ..., a ordinelor de serviciu nr. .. si ...: „am efectuat un control inopinat la persoana fizica ..., cetatean roman (...). Verificarea a fost efectuata urmare adresei ANAF

nr. ..., inregistrata la DGFP ... sub nr. ..., si la AIF sub nr. ..., completata cu circulara ANAF inregistrata la DGFP ... sub nr. ..., respectiv la SAF-AIF sub nr. ..., avand in vedere organizarea si desfasurarea actiunii de impunere a persoanelor fizice care au afectuat tranzactii imobiliare si daca s-au inregistrat ca platitori de TVA pentru perioada 01.01.2006-31.12.2010. Obiectivele controlului inopinat se refera la:

- Stabilirea caracterului economic al tranzactiilor imobiliare efectuate de persoana fizica;
- Stabilirea caracterului de continuitate al veniturilor obtinute de persoana fizica;
- Verificarea incadrarii activitatii economice ca activitate impozabila din punct de vedere al TVA, desfasurata de persoana fizica. In vederea realizarii inspectiei fiscale s-a trimis invitatia nr. ... ”.

Desi cu adresa nr., DGFP ..., AIF, SIFPF 2, petentului i s-a comunicat Avizul de inspectie fiscala si, ulterior acestui demers, in perioada 27.01-05.04.2012 a avut loc o „inspectie fiscala partiala privind TVA”, ambele la sediul DGFP ..., in cadrul careia i s-a acordat si dreptul de a-si prezenta punctul de vedere, acesta apreciaza ca au reprezentat in fapt operatiuni formale, intrucat in baza concluziilor Procesului verbal nr. (incheiat la 2 ani dupa prezentarea materialului documentar solicitat), se stabilise deja starea de fapt fiscala a petentului, se emisese Decizia de impunere ca platitor de TVA si Certificatul de inregistrare in scop de TVA, eliberat cu data de 25.01.2012 (anterior datei inceperii inspectiei fiscale).

In plus, petentul mentioneaza caci concluziile din Procesul verbal nr., se regasesc integral si neschimbate si in raportul de inspectie fiscala nr.

In consecinta, petentul apreciaza ca termenul de 3 luni, prevazut la art. 104 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ca durata maxima de efectuare a unui control fiscal, a fost depasit: „Art. 104 Durata efectuarii inspectiei fiscale

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

In concluzie, avand in vedere motivele invocate mai sus, petenta solicita admiterea contestatiei si, conform dispozitiilor art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, desfiintarea in totalitate a actului administrativ atacat, cu consecinta exonerarii de la plata debitului reprezentand TVA si accesoriile aferente acestuia.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit TVA de plata ... lei si au calculat majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ..., contestata de dl. ..., rezulta urmatoarele:

Urmare cererii adresate de dl. ... impreuna cu sotia ..., Primaria municipiului ... a emis autorizatia de construire nr. prin care se autorizeaza executarea lucrarilor de construire tip a)-Constructie multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta, pe terenul situat in ..., str. ..., nr. ..., in conformitate cu prevederile Legii nr. 50/1991. Conform procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. ..., incheiat intre beneficiarul ... si SC SRL, executantul lucrarilor de constructii montaj si finisare interioare si exterioara, locuinta multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta amenajata in ..., str. ... , nr...., a fost finalizata si receptionata in data de 07.02.2007.

Urmare cererii adresate de ... si ..., Primaria municipiului ... a emis autorizatia de construire nr., prin care s-a autorizat executarea lucrarilor de construire tip a)- Constructie multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta amenajare incinta, pe terenul situat in ..., str. ..., nr. Conform procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. ..., incheiat intre beneficiarul ... si S.C. ... S.R.L., executantul lucrarilor de constructii montaj si finisare interioare si exterioara, locuinta multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta amenajata in ..., str. ..., nr. ..., a fost finalizata si receptionata in data de 07.02.2007.

Conform documentatiilor de apartamentare avizate de A.N.C.P.I.-O.C.P.I. ... sub nr. ... si nr. ..., sotii ... si ..., in calitate de proprietari ai cladirilor P+2E+M situate in ..., str. ..., nr... si nr. ..., au incheiat la B.N.P. ... actul de apartamentare nr.

Cladirea P+2E+M situata in ..., str. ..., nr...., cuprinde un numar de 16 apartamente, individualizate si inscrise ca atare in cartea funciara.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 29.05.2007-03.08.2007, incepand cu data de 29.05.2007, persoanele fizice ... si ... au instrainat prin vanzare toate cele 32 apartamente situate in ..., str. ..., nr., respectiv nr. Anterior tranzactionarii cele 32 de apartamente au fost individualizate ca imobile si inscrise ca atare in cartea funciara.

In data de 29.05.2007, ... si ..., au instrainat prin vanzare apartamentele nr. ..., ..., ... si ..., situate in ..., str. ... nr., fiind incheiate la B.N.P. ... contractele de vanzare cumparare nr., nr. ..., nr. ... si nr. Venitul realizat in ziua de 29.05.2007 de catre ... si ..., ca urmare a vanzarii celor 4 apartamente, a fost in suma de ... lei.

Incepand cu data obtinerii autorizatiilor de construire nr. ... si nr. ..., respectiv 20.06.2006, avand in vedere ca persoanele fizice ... si ... au inceput sa angajeze primele costuri in vederea edificarii celor doua cladiri P+2E+M situate in ..., str. ..., nr. ..., respectiv nr. ..., echipa de inspectie fiscala a apreciat ca desfasoara o activitate economica, cu caracter de continuitate deoarece au angajat costuri in vederea edificarii celor 32 de imobile apartamente pe care ulterior le-au vandut in totalitate.

Din documentele prezentate de catre contribuabil (precum si din nota explicativa data de catre acesta in timpul desfasurarii controlului inopinat), a rezultat ca in perioada cuprinsa intre data de 07.02.2007, respectiv data incheierii proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor de construire a celor doua imobile, si data vanzarii apartamentelor-data de 29.05.2007, respectiv data la care s-au efectuat primele vanzari de apartamente si data de 03.08.2007, respectiv data la care s-a vandut ultimul apartament, cele 32 de apartamente nu au fost utilizate de catre ... si sotia in scop personal, nefiind ocupate de catre acestia. Mai mult, actul de apartamentare a fost autentificat la B.N.P. ... in data de 15.05.2007, iar mai apoi toate cele 32 de imobile apartamente, individualizate ca atare in cartea funciara, au fost vandute intr-o perioada scurta de timp, respectiv 29.05.2007- 03.08.2007.

In consecinta, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca din momentul obtinerii autorizatiilor de construire nr. ... si nr...., respectiv incepand cu data de 20.06.2006, persoana fizica ... desfasoara o activitate economica pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila, conform urmatoarelor prevederi legale:

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

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

- potrivit prevederilor titlului VI, pct. 3, alin. (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate incepand cu data de 01.01.2007: „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre

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

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

Locul livrării pentru bunurile imobile tranzactionate de catre contribuabil este in Romania, asa cum prevede art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Se considera a fi locul livrării de bunuri :... locul unde se gasesc bunurile atunci cand sunt puse la dispozitia cumparatorului, in cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;"

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca livrarile de constructii noi (apartamente) efectuate incepand cu data de 29.05.2007 de catre ... si sotia acestuia, ..., sunt impozabile in Romania, incadrandu-se in prevederile art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

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

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

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

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

Calitatea de persoana impozabila a contribuabilului a fost stabilita in baza prevederilor art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile atat in anul 2006, cat si incepand cu 01.01.2007 pana in prezent (sunt identice), a art. 128 alin. (1) si a art. 132 alin. (1) lit. c) din aceeași lege, precum si a prevederilor pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004. Toate etapele parcurse in vederea edificării celor doua imobile, avand in componenta un numar de 32 apartamente, sunt indisolubile, respectiv operatiunile realizate in ansamblul lor preced realizarea finala, materializata prin receptia finala a imobilelor si, ulterior, apartamentarea acestora. Angajarea costurilor (incepand cu anul 2006) pentru realizarea unui obiectiv, in speta 32 de apartamente a carui existenta, functionalitate si destinatie finala (vanzare in totalitate in cursul anului 2007) este certa. Astfel, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca intentia persoanei fizice ... de a desfasura o

activitate economica este evidenta, continua si se identifica odata cu angajarea primelor costuri.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a mentionat ca activitatea economica desfasurata de contribuabilul verificat, cu parcurgerea tuturor etapelor in vederea edificarii constructiilor incepand cu anul 2006 cand sunt emise de Primaria municipiului ... autorizatiile de construire nr. ... si nr. ... si continuand cu vanzarea apartamentelor este certificata si prin faptul ca acestea nu au fost utilizate in scop personal, astfel incat contribuabilul a obtinut venituri cu caracter de continuitate, asa cum este reglementat si explicat, incepand cu data de 01.01.2007, la titlul VI, pct. (3) alin. (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal : „In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. ”

In ceea ce priveste prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, se precizeaza ca acestea au caracter explicativ. Decizia introducerii in norme a unor astfel de explicatii a fost luata ca urmare a faptului ca experienta aplicarii practice a prevederilor art. 127 din Codul fiscal a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila. Ca urmare, pentru o mai buna intelegere a intentiei legiuitorului, respectiv a ceea ce de a include in sfera de impozitare a TVA activitatile economice constand in exploatarea bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au fost introduse explicatii de aceasta natura, in cuprinsul normei de aplicare a legii (pct. 3).

Echipa de inspectie fiscala precizeaza ca aceste prevederi nu instituie, incepand cu 01.01.2010 reguli noi din perspectiva TVA, principiul instituit de art.127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal operand si anterior acestei date, respectiv si in perioada supusa inspectiei fiscale desfasurate la persoana fizica

In urma analizarii continutului celor 32 de contracte de vanzare-cumparare incheiate de persoana fizica ... si sotia acestuia, ..., in calitate de vanzatori a celor 32 de apartamente, organele de inspectie fiscala au constatat ca, in conditiile in care cele doua imobile situate in ..., str. ..., nr. ... si nr. ... (in care sunt situate apartamentele care au fost vandute ulterior) au fost receptionate in data de 07.02.2007, conform proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor nr. 01 si 02, iar

apartamentarea a fost autentificata in data de 15.05.2007, anterior datei de 29.05.2007, cand a autentificat la B.N.P. ... primele contracte de vanzare-cumparare, prin care transfera cumparatorilor dreptul de proprietate asupra a patru apartamente, persoana fizica ... a incasat avansuri de la o serie de cumparatori ai apartamentelor, inainte de data receptiei imobilelor in care acestea sunt situate si de data incheierii si autentificarii contractelor de vanzare - cumparare . Persoanele fizice ... si ... au incheiat o serie de antecontracte de construire - promisiuni sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa, ceea ce, au apreciat organele de inspectie fiscala, denota intentia acestora de vanzare inca de dinainte de finalizarea constructiilor si data autentificarii ulterioare a apartamentarii si anume:

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. 1054/03.08.2007 prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si ... suma de ... euro, in data de 05.02.2007 potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare incheiata si autentificata la B.N.P. ..., reprezentand pret vanzare partial;
- in contractul de vanzare-cumparare nr...., se stipuleaza ca ,.....suma de ... EUR douazecisiunademii euro a fost achitata de cumparatori conform promisiunilor de vanzare-cumparare anexate la dosar...";
- in contractul de vanzare - cumparare nr.... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr..., situat in ..., str. ..., nr. .. , se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare incheiata de avocat ... din ... la data de 22.11.2006 vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 22.11.2006 intreaga suma de ... euro, reprezentand pretul vanzarii;
- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr...., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa 30.08.2006 incheiata de avocat ... din ..., vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si ... in data de 30.08.2006 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;
- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa 01.09.2006 incheiata de avocat ... din ..., vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 01.09.2006 suma de ... euro, iar in data de 21.09.2006, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa 21.09.2006 incheiata de avocat ... din ..., vanzatorii au primit de la cumparatorul ... suma de ... euro reprezentand pret vanzare partial;
- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in ..., str. ..., nr...., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 20.04.2007, vanzatorii au primit de la

cumparatorii ... si ... in data de 20.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de ..., vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si ... in data de 15.02.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ..., vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 22.05.2006 suma de ... euro, iar in data de 05.10.2006 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 05.10.2006 vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 05.10.2006 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 20.04.2007 vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 20.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr...., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de ... vanzatorii au primit de la cumparatorul.... in data de 20.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr...., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare incheiata si autentificata sub nr. ... la B.N.P., la data de 05.01.2007 vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr.... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ... , se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la

data de 14.02.2007 vanzatorii au primit de la cumparatorul in data de 14.02.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare integral;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 30.04.2007 vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si ... in data de 30.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. .., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 11.12.2006 vanzatorii au primit de la cumparatorii ... si ... in data de 05.10.2006 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare - cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 03.04.2007, vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 03.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ... , se stipuleaza ca , conform antecontractului de vanzare-cumparare cu data certa incheiat la data de ..., vanzatorii au primit de la cumparatorul ... suma de ... euro;

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. .., situat in ..., str. ..., nr....., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 19.03.2007, vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 19.03.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr....., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 30.04.2007, vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 30.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr....., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 20.03.2007, vanzatorii au

primit de la cumparatorul ... in data de ... suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr...., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 20.04.2007, vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 20.04.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

- in contractul de vanzare-cumparare nr. ... prin care se transfera dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in ..., str. ..., nr. ..., se stipuleaza ca, potrivit promisiunii sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa incheiata de avocat ... din ... la data de 16.03.2007, vanzatorii au primit de la cumparatorul ... in data de 16.03.2007 suma de ... euro, reprezentand pret vanzare partial.

Astfel, avand in vedere ca au fost angajate costuri pentru autorizare si edificare imobile inca din anul 2006 si ca au fost incheiate cu viitori cumparatori de apartamente o serie de antecontracte constructii - promisiuni sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa, fiind incasate avansuri, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca contribuabilul avea reprezentarea cuantumului veniturilor ce urmau a fi realizate in cursul anului 2007, respectiv avea certitudinea ca va depasi plafonul de scutire TVA inca inainte de incheierea primului contract de vanzare la notar, iar prin incheierea din data de 29.05.2007 a contractelor de vanzare-cumparare nr. ..., ..., ... si ... in valoare totala de ... lei, avand ca obiect vanzarea unor constructii noi (apartamentele nr. ..., nr. ..., nr. ..., respectiv nr. ...) situate in ..., str. ..., nr. ... , persoana fizica ... a depasit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei prevazut la art. 152 , alin.(1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal.

Echipa de inspectie fiscala a apreciat ca, intrucat intentia acesteia de a realiza o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere se identifica incepand cu data angajarii primelor costuri pentru edificarea celor 32 de apartamente, persoana fizica ... a devenit persoana impozabila inainte de realizarea operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA (vanzarea primelor 4 apartamente) si trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent inainte de realizarea acestor operatiuni taxabile. Potrivit prevederilor art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, „Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare

regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)", iar la art. 152 alin. (4) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal se prevede in mod expres obligativitatea declararii cifrei de afaceri estimate, conditionand aplicarea regimului special de scutire de efectuarea acestei declaratii la momentul inceperii activitatii economice.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca petentul, avand reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate in cursul anului 2007 inca inainte de incheierea primului contract de vanzare-cumparare la notar, avea si obligatia de a solicita organului fiscal competent inregistrarea in scopuri de TVA inainte de realizarea operatiunilor taxabile prin care in data de 29.05.2007 depasesc plafonul de scutire de TVA.

In concluzie, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca persoana fizica ... a desfasurat activitati economice pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate.

Echipa de inspectie fiscala a precizat ca toate etapele parcurse de catre persoana fizica ... in vederea edificarii celor doua imobile situate in ..., str. ..., nr. ..., respectiv nr...., fiecare avand in componenta un numar de 32 apartamente, sunt indisolubile, respectiv operatiunile realizate in ansamblul lor preced realizarea finala, materializata prin receptia finala a imobilelor si, ulterior, apartamentarea acestora. Angajarea costurilor (incepand cu anul 2006) pentru realizarea unui obiectiv, in speta 32 de apartamente a carui existenta, functionalitate si destinatie finala (vanzare in totalitate in cursul anului 2007) este certa. Astfel, prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca intentia persoanei fizice ... de a desfasura o activitate economica este evidenta, continua si se identifica odata cu angajarea primelor costuri.

Drept urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca, potrivit prevederilor art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: „Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b) si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:

a) inainte de realizarea unor astfel de operatiuni, in urmatoarele cazuri:

1. daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici;"

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica ... avea certitudinea veniturilor ce urmau a fi realizate in cursul anului 2007, avand reprezentarea acestora inca inainte de incheierea primului contract de vanzare-cumparare la biroul notarial si avea obligatia de a se inregistra in scopuri

de TVA înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, așa cum impun dispozițiile art. 153 alin. (1) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. În fapt, echipa de inspecție fiscală a stabilit că au fost încheiate un număr de 4 contracte de vânzare-cumpărare în aceeași zi, respectiv în data de 29.05.2007, având ca obiect vânzarea de construcții noi (apartamente), edificate de numiții ... și ..., iar aceste operațiuni sunt taxabile din punct de vedere al TVA, veniturile realizate în data de 29.05.2007 fiind în suma totală de ... lei. Astfel contribuabilul a depășit plafonul de scutire de TVA de 119.000 lei .

Echipa de inspecție fiscală a apreciat că declararea cifrei de afaceri este obligatorie în cazul contribuabilului supus inspecției fiscale, așa cum prevede art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin nota explicativă se precizează că, în baza autorizațiilor de construire nr. ... și nr. ..., au fost edificate în ..., pe str. ... nr. ..., respectiv nr. ..., „locuințe multifamiliale”, recepționate la finalizare ca atare de către beneficiarii ... și ..., iar pentru realizarea acestora a fost necesară obținerea unui credit în data de 02.07.2007 de la ..., în suma de ... lei. Având în vedere termenul scurt de rambursare al creditului, respectiv 12 luni și fiind în imposibilitatea de a avea alte surse de finanțare, beneficiarii imobilelor motivează că au fost nevoiți să vândă construcțiile multifamiliale, iar din contravaloarea obținută au rambursat creditul.

Persoanele fizice ... și ... nu au solicitat organului fiscal competent înregistrarea în scopuri de TVA până în data de 29.05.2007 când, prin vânzarea unor construcții noi, au realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. În consecință, în conformitate cu art. 153 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că : „În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu”, prin adresa nr., înregistrată la D.G.F.P. ... -Activitatea de Metodologie și Administrare a Veniturilor Statului sub nr. ..., organele de inspecție fiscală au solicitat înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA a persoanei impozabile ... (întrucât bunurile tranzacționate au fost deținute de ... în coproprietate cu soția ...).

Prevederi legale invocate de echipa de inspecție fiscală:

- pct. 3 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în care se precizează că „În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea

acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie";

- anexa 1b), cap. II, pct. 3 din OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, in care se precizeaza: „Se va considera asociere si in cazul in care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica si nu exista un contract de asociere , dar ambele persoane sunt parte in operatiunea sau activitatea desfasurata".

Urmare adresei nr., intocmita de catre Serviciul inspectie Fiscala Persoane Fizice... catre Biroul Registru Contribuabili si Declaratii Fiscale din cadrul D.G.F.P. ..., prin care s-a solicitat inregistrarea din oficiu ca platitor de TVA a persoanei fizice ..., acesteia i-a fost atribuit CIF: RO

In sustinerea celor prezentate, echipa de inspectie fiscala a invocat urmatoarele prevederi legale:

- art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: „Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)";

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

- art. 152 alin. (4) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: „O persoana impozabila nou infiintata poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, daca la momentul inceperii activitatii economice declara o cifra de afaceri anuala estimata, conform alin. (2), sub plafonul de scutire si nu opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3)."

- art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: „Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de

la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153."

- titlul VI pct. 62 alin. (2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodotogice 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 depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

- art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, in care se prevede: „Dupa atingerea sau depasirea plafonului de scutire sau dupa exercitarea optiunii prevazute la alin. (3), persoana impozabila nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar daca ulterior realizeaza o cifra de afaceri anuala inferioara plafonului de scutire."

Avand in vedere cele anterior mentionate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca persoana fizica ... a realizat in perioada 29.05.2007-03.08.2007 operatiuni impozabile, respectiv livrari de constructii noi (apartamente), pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare. Conform prevederilor art. 141 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, cu aplicabilitate in perioada 01.01.2007-31.12.2007, sunt scutite de taxa „...f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;

2. constructie inseamna orice structura fixata in sau pe pamant;
3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii.
4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel incat structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, in absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii;"

In cazul apartamentelor tranzactionate de persoana fizica verificata data primei ocupari este cea conform proceselor-verbale de receptie a lucrarilor de construire a imobilelor in care sunt situate apartamentele vandute. Conform prevederilor titlului VI pct. 37 alin. (2) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal : „se considera a fi data primei ocupari, in cazul unei constructii care nu a suferit transformari de natura celor mentionate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnarii de catre beneficiar a procesului-verbal de receptie definitiva a acesteia. In cazul unei constructii realizate in regie proprie, data primei ocupari este data documentului pe baza caruia bunul este inregistrat in evidentele contabile drept activ corporal fix."

Echipele de inspectie fiscala a mai precizat ca, in timpul desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul verificat nu a prezentat documente din care sa rezulte ca bunurile imobiliare tranzactionate au fost utilizate in scop personal, mentionand ca in data de 09.02.2012 , anexat la adresa inregistrata la D.G.F.P. ..., S.A.F.-A.I.F. sub nr...., acesta a depus (in copie) la organele de inspectie fiscala un numar de 420 documente (contracte de prestari servicii incheiate cu furnizori de bunuri si servicii, facturi fiscale privind achizitii de bunuri si servicii precum si documente privind platile efectuate catre furnizorii acestora, avize de insotire a marfii). La fel, in data de 04.04.2012, anexat la adresa inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr. ... si la D.G.F.P. ..., S.A.F.-A.I.F. sub nr. ..., contribuabilul a depus (in copie) la organele de inspectie fiscala un numar de ... documente (contracte de prestari servicii incheiate cu furnizori de bunuri si servicii, facturi fiscale privind achizitii de bunuri si servicii precum si documente privind platile efectuate catre furnizorii acestora, avize de insotire a marfii, etc.).

Asa cum rezulta din Lista nominala beneficiar de venit conform declaratiei 208, precum si din datele evidentiata in programul Decterimob, ultima operatiune taxabila a fost efectuata de catre persoana fizica ... in data de 03.08.2007, conform contractului de vanzare-cumparare nr.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale persoana fizica ... a realizat (conform contractelor de vanzare -

cumparare cuprinse in anexa nr. 3) 32 de operatiuni impozabile, constand in vanzari de constructii noi (apartamente), dupa cum urmeaza:

1. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 12, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

2. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr....., situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Organele de inspectie fiscala au constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. ...

3. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 16, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

4. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 14, situat in imobilul din ..., str. ..., nr....., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Organele de inspectie fiscala au constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) -

Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.....

5. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr.... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

6. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr., situat in imobilul din ..., str. ... , nr., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

7. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr.... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... Lei.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

8. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 9, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala - constructie cladire

in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

9. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.10, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica si sotia sa, ... in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) - Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

10. Cu contractul de vanzare-cumparare nr...., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 11, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. S-a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

11. Cu contractul de vanzare-cumparare nr...., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

12. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.1, situat in imobilul din ..., str. ... , nr.... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a) -

Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

13. Cu contractul de vanzare-cumparare nr., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.1, situat in imobilul din ..., str. ... , nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

14. Cu contractul de vanzare-cumparare nr., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 3, situat in imobilul din ..., str., nr. ... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscla a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenaiare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

15. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str., nr.... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007 conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

16. Cu contractul de vanzare-cumparare nr., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in imobilul din ..., str., nr., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenaiare

incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

17. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ... , nr. ... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie dadire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007 conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.....

18. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 4, situat in imobilul din ..., str. ... , nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007 conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

19. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.16, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. S-a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr.... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007 conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

20. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ... in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)-

Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

21. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr. , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

22. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr.10, situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de lei. S-a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

23. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr....., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala-constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

24. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. 2, situat in imobilul din ..., str. ... , nr. ... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a

facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

25. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

26. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr. ... , venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscal a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

27. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in imobilul din ..., str. ..., nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

28. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in imobilul din ..., str. ..., nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr.... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)-

Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

29. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr...., situat in imobilul din ..., str. ..., nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala- constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

30. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ..., nr...., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

31. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ... incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ..., situat in imobilul din ..., str. ... , nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia lucrarii s-a facut in data de 07.02.2007 conform procesului-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr.

32. Cu contractul de vanzare-cumparare nr. ..., incheiat si autentificat la BNP ..., ... si sotia acestuia, ..., au transferat dreptul de proprietate asupra apartamentului nr. ... situat in imobilul din ..., str. ... , nr. ..., venitul realizat in urma acestei vanzari fiind in suma de ... lei. S-a constatat ca acest apartament a fost edificat de catre persoana fizica ... si sotia sa, ..., in baza autorizatiei de construire nr. ... emisa de Primaria municipiului ... pentru lucrari de construire tip a)- Constructie multifamiliala - constructie cladire in regim P+2E+M cu functiunea de locuinta, amenajare incinta. Receptia

lucrării s-a făcut în data de 07.02.2007, conform procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr....

Organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile realizate de către persoana fizică ... prin încheierea contractelor de vânzare-cumpărare prezentate anterior (punctele 1-32) sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv persoana impozabilă a livrat apartamente noi pentru care nu se aplică scutirea prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât livrările imobilelor au fost efectuate la date ulterioare datelor de recepție menționate în procesele-verbale încheiate la terminarea lucrărilor.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 29.05.2007-03.08.2007, persoana fizică ... a realizat venituri în suma totală de ..., ca urmare a efectuării de tranzacții imobiliare având ca obiect vânzarea de construcții noi (32 apartamente), care, în opinia acestora, se încadrează la operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, având obligația înregistrării în scopuri de TVA.

Referitor la 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.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că, în vederea edificării celor două construcții noi, numiții ... și ... au încheiat contracte cu prestatori de servicii și furnizori de materiale de construcții, materiale utilizate pentru instalațiile electrice, sanitare, etc. (ex: ... S.R.L. având C.I.F. RO..., cu care a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr. ..., valoarea totală de piață fiind în suma de ... lei (TVA inclusă). În baza acestui contract, echipa de inspecție fiscală a stabilit că dl. ... a beneficiat de următoarele livrări: marfa și materiale de construcții în valoare de ... lei cu TVA aferentă în suma de ... conform facturii fiscale nr. ..., beton B250, în valoare de ... lei cu TVA aferentă în suma de ... lei, conform facturii fiscale nr....). Organele de inspecție fiscală au apreciat că, întrucât furnizorul SC ... SRL este înregistrat în scopuri de TVA la data prestării serviciilor și a livrării de materiale către beneficiarul ..., în condițiile respectării prevederilor art. 153 alin. (1) lit. (a) pct. 1 din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor și livrărilor de bunuri facturate de către prestatori și furnizori, respectiv la data facturării. Prin urmare, echipa de inspecție fiscală a considerat că persoana fizică ... avea dreptul de a deduce TVA aferentă tuturor bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea edificării celor două imobile situate în ..., str. ...,

nr. ... si nr. ..., daca ar fi solicitat organului fiscal competent inregistrarea in scopuri de TVA si avea drept de deducere a TVA aferenta contravalorii celor doua bransamente gaze naturale achizitionate pentru imobilele edificate prin construire in ..., str. ..., nr. ... si nr. ..., conform facturii fiscale seria, nr., de la persoana impozabila din punct de vedere al TVA, respectiv S.C. ... S.R.L. cu sediul in ..., avand CIF RO ..., atribuit in data de

Urmare adresei nr.13612/29.12.2011, intocmita de Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2 catre Biroul Registru Contribuabili si Declaratii Fiscale din cadrul D.G.F.P. ..., prin care s-a solicitat inregistrarea din oficiu ca platitor de TVA a persoanei fizice ..., acesteia i-a fost atribuit CIF: RO ..., fiind inregistrata in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2012.

Ca urmare a inregistrarii in scopuri de TVA, din oficiu, a contribuabilului ..., perioada fiscala fiind trimestrul calendaristic, prin primul decont de TVA pe care trebuie sa il depuna, organele de inspectie fiscala au apreciat ca acesta are posibilitatea sa uziteze de prevederile legale, in ceea ce priveste deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor taxabile.

In sustinerea celor mentionate, organele de inspectie fiscala au invocat urmatoarele prevederi legale din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare:

Art. 147¹ - (1) Orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept la nastere.

(4) Dreptul de deducere se exercita chiar daca nu exista o taxa colectata sau taxa de dedus este mai mare decat cea colectata pentru perioada fiscala prevazuta la alin. (1) si (2).

coroborate cu Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, se prevad:

48.(1) Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplica de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

(2) În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.

Referitor la stabilirea TVA colectată, organele de inspecție fiscală au constatat că, începând cu data de 29.05.2007, persoana fizică ... avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile efectuate, având ca obiect transferul de proprietate, prin vânzare, asupra imobilelor constând în construcții noi (apartamente).

În perioada supusă inspecției fiscale, persoana fizică ... a realizat (conform contractelor de vânzare - cumpărare cuprinse în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală) 32 operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, constând în vânzări de construcții noi (apartamente).

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 nr. 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 HG 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 legate 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 respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;"

Conform celor consemnate in cuprinsul contractelor de vanzare-cumparare incheiate si autentificate la birouri notariale, cu privire la TVA, organele de inspectie fiscala au precizat ca partile contractante nu au convenit nimic in ceea ce priveste TVA in contractele de vanzare-cumparare incheiate.

Intrucat valoarea de vanzare a constructiilor noi (apartamente) care face obiectul contractelor de vanzare-cumparare anterior mentionate nu contine TVA, baza de impozitare pentru contribuabilul verificat privind taxa pe valoarea adaugata este constituita din tot ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, la care se aplica cota standard de 19%, conform urmatoarelor prevederi legale :

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

- art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare: „Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce."

- Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Centrale Fiscale privind aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004. cu modificarile si completarile ulterioare, in care la lit.a) se precizeaza: „prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii (conform prevederilor pct.23, alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobata prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare) in cazul in care rezulta ca:

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

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

Cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adaugata pe care persoana fizica ... avea obligatia sa o colecteze pe perioada 29.05.2007-03.08.2007 , ca urmare a operatiunile impozabile efectuate, avand ca obiect transferul de proprietate, prin

vanzare, asupra unor constructii noi (apartamente), organele de inspectie fiscala au constatat si stabilit:

- in trimestrul II 2007, persoana fizica ... a realizat un venit in suma totala de ... lei. Prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile in suma de ... lei, s-a stabilit TVA colectata in suma de ... lei;
- in trimestrul III 2007, persoana fizica ... a realizat un venit in suma totala de ... lei. Prin aplicarea cotei standard de 19% asupra bazei impozabile in suma de ... lei, s-a stabilit o TVA colectata in suma de ... lei.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei.

Concluzionand, prin raportul de inspectie fiscala s-au stabilit urmatoarele:

- TVA deductibila constatata de organul de inspectie fiscala = 0 lei;
- TVA colectata constatata de organul de inspectie fiscala = ... lei;
- TVA de plata constatata de organul de inspectie fiscala = ... lei.

Pentru diferenta de TVA de plata stabilita suplimentar in suma totala de ... lei, organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea de dobanzi de intarziere in suma totala de ... lei, conform prevederilor art.119 si 120 din OG nr.92/2003, privind Codul de Procedura Fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, anume in cota de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere, calculate de la data de 26.07.2007 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 23.03.2012 inclusiv.

In conformitate cu prevederile art.120¹, lit.c), din O.G. 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala a calculat penalitati de intarziere in suma totala de ..., respectiv in cota de 15% din obligatia fiscala ramasa 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. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentului, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, invocate de catre organele de inspectie fiscala si de catre contestator, biroul investit cu solutionarea contestatiei retine ca, dl. ... si sotia sa, d-na ..., au obtinut venituri din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniu personal si nu s-a inregistrat in termen in scopuri de TVA la organul fiscal.

Prin contestatia formulata petentul contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

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

In fapt, in perioada verificata 2007-2011, petentul a efectuat 32 tranzactii de natura transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila conform prevederilor legale astfel:

- art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in anul 2007:

„ (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.”

- art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in anul 2007:

(1) Prin livrare de bunuri se intelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza in numele acestuia.

(2) In intelesul prezentului titlu, prin bunuri se intelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.

Din numarul tranzactiilor efectuate, respectiv mai mult de 1 pe an (32 in total) rezulta caracterul de continuitate al veniturilor obtinute; astfel livrarile de bunuri efectuate de petent in perioada 2007-2011 rezulta din activitati economice asa cum sunt definite la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu NM de aplicare a acestuia care precizeaza ca “ *nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal.*”

Bunurile care fac obiectul livrarilor verificate sunt efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si reprezinta vanzare de apartamente pentru care contribuabilul are calitatea de proprietar.

Aceasta prevedere legala este aplicabila si petentului deoarece din verificarea fiscala efectuata a reiesit faptul ca acesta a derulat in perioada verificata mai mult de o tranzactie intr-un an calendaristic.

Trebuie precizat ca prin desfasurarea de activitati economice, in intelesul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu se presupune exercitarea unei activitati aducatoare de profit, ci se refera doar la activitati permanente, efectuate contra plata.

In mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile efectuate de d-nul ... si de sotia sa nu constituie o simpla exercitare a dreptului de proprietate dobandit initial, ci reprezinta o activitate economica de dezvoltare imobiliara desfasurata de petentul care a luat toate masurile active similare cu cele ale producatorilor si comerciantilor, in sensul ca a angajat costuri (incepand cu anul 2006) pentru realizarea unui obiectiv, in speta 32 de apartamente, a carui existenta, functionalitate si destinatie finala este certa.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca dl. ... este o persoana impozabila din punct de vedere al TVA pentru activitatile economice desfasurate, constand in vanzare apartamente in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 alin. (1) lit. a)-d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007:

“Operatiuni impozabile

ART. 126

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

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

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

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

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

Avand in vedere ca persoana fizica ... a incasat avansuri de la o serie de cumparatori ai apartamentelor, inainte de data receptiei imobilelor in care acestea sunt situate, incheiand antecontracte de construire - promisiuni sinalagmatice de vanzare-cumparare cu data certa, rezulta in mod clar intentia de vanzare inca dinainte de finalizarea constructiilor.

In perioada 01.01.2007-31.12.2007, potrivit alin. (2) lit. f) al art. 141 din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

„f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil, in sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare;

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

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

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

Potrivit prevederii legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Totodata legiuitorul, in cadrul aceluia aliniat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiaza de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare daca ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

In fapt, avand in vedere prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in anul 2007: „ *Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la*

care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.”
Coroborat cu prevederile urmatoarelor acte normative:

- pct. 61 alin. (1) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, valabil in anul 2007, care prevede: „Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.”;

- pct. 61 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, valabil in anul 2007, care prevede:

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

*a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila **ar fi datorat-o** daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”*

- art. 152 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal: *„Dupa atingerea sau depasirea plafonului de scutire sau dupa exercitarea optiunii prevazute la alin. (3), persoana impozabila nu mai poate aplica din nou regimul de scutire, chiar daca ulterior realizeaza o cifra anuala inferioara plafonului de scutire.”* coroborat cu urmatoarele:

- pct. 61 alin. (4) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care prevede: *„In sensul art. 152 alin. (3) si (7) coroborat cu conditiile prevazute la art. 145, 145¹, 147, 148 si 149 di Codul fiscal, persoana impozabila are dreptul/obligatia la ajustarea taxei deductibile aferente:*

a) bunurilor aflate in stoc si serviciile neutilizate in momentul trecerii la regimul normal de taxare;

b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate in folosinta, in scopul desfasurarii activitatii economice in momentul trecerii la regimul normal de taxa, cu conditia ca perioada de

ajustare a deducerii prevazuta la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, sa nu fie expirat. Prevederile acestui aliniat se completeaza cu prevederile de la pct. 46";

• pct. 61 alin. (5) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, valabil in anul 2007, care prevede: „Ajustarea prevazuta la alin. (4) trebuie comunicata organelor fiscale competente, in termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxa, prin depunerea unei liste de bunuri aflate in stoc si serviciile neutilizate, precum si a bunurilor de capital aflate in folosinta in scopul desfasurarii activitatii economice. Acesta lista se va intocmi in doua exemplare si va cuprinde bunurile si serviciile neutilizate pentru care se efectueaza ajustarea, data la care i-au fost livrate bunurile si prestate serviciile, baza de impozitare la data respectiva si suma de ajustat.”

rezulta ca, de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala, conform evidentelor tinute conform pct. 61 alin. (1) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, valabil in anul 2007, aveau competenta de a stabili taxa de plata si accesoriile aferente, calculand taxa pe valoarea adaugata datorata. Ori, taxa pe valoarea adaugata datorata nu se confunda cu taxa pe valoarea adaugata colectata, aceasta reprezentand diferenta dintre TVA colectata si TVA deductibila.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, rezulta urmatoarele:

- petentul are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata pe perioada cuprinsa intre data la care trebuia sa se fi inregistrat ca platitor de TVA si pana la 31.12.2007 (dupa data de 31.12.2007 s-au modificat prevederile pct. 61 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004), cu respectarea prevederilor art. 145, 146 si 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- in ceea ce priveste ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor aflate in stoc si serviciilor neutilizate in momentul trecerii la regimul normal de taxare, precum si a bunurilor de capital, petentul nu a respectat prevederile pct. 61 alin. (5) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, valabil in anul 2007, care precizeaza ca ajustarea trebuie comunicata organelor fiscale in termen de trei luni de la data trecerii la regimul normal de taxare, prin depunerea unei liste de bunuri aflate in stoc si serviciile neutilizate, precum si a bunurilor de capital aflate inca in folosinta in scopul desfasurarii activitatii economice, si, ca atare, nu are dreptul sa beneficieze de acesta ajustare deoarece nu a comunicat lista la organele fiscale competente in termenul prevazut de lege (daca ar fi respectat prevederile legale referitoare la termenul de depunere al listei, ar fi beneficiat de dreptul de ajustare).

Deoarece petentul are dreptul la taxa deductibila aferenta perioadei cuprinsa intre data inregistrarii ca platitor de TVA si data de 31.12.2007, rezulta

ca in cazul petentului nu se aplica scutirea prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in anul 2007.

In data de 29.05.2007, in urma vanzarii unor constructii noi (4 apartamente), petentul a realizat un venit de 720.556 lei, superior plafonului de scutire de TVA de 119.000 lei.

In fapt, la data de 29.05.2007 petentul a inregistrat o cifra de afaceri in suma de 720.556 lei depasind astfel plafonul de 35.000 euro (35.000 euro x 3.3817 = 118.360 lei, rotunjit la mie 119.000 lei) pentru aplicarea regimului special de scutire pentru intreprinderile mici, plafon prevazut la art.152, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007: *„Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”*.

In conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007, *„Persoana impozabila care aplica regimul de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art.153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art.153”.*

Conform art. 153 alin. (1) lit. b) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007: *„Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 251 alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza:*

...b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon;” coroborat cu

prevederile pct. 66 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 care prevad ca „*In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa la momentul la care persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/ sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea activitatii economice*” .

In fapt, activitatea economica a petentului se considera inceputa, conform prevederilor legale mentionate mai sus, de la data de la care a facut toate demersurile pentru vanzarea apartamentor, prin incheierea unor antecontracte, dar organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de dreptul contribuabilului de a beneficia de plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avand in vedere ca nu existat nicio prevedere legala care sa conditioneze beneficierea de regimul special de scutire.

In consecinta data la care familia Ciobanu a depasit plafonul prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007 a fost 29.05.2007 si ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data 10.06.2007.

Conform punctului 62 alin. (2) lit. a) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: „*In sensul alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depasit plafonul de scutire si 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 si 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**”.

Art.153 alin. (7) din Codul fiscal valabil in anul 2007 prevede: „*In cazul in care persoana este obligata sa se inregistreze , in conformitate cu prevederile art.(1), (2), (4) si (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale vor inregistra persoana respectiva din oficiu*” . In conformitate cu punctul 66 alin.(1) lit. d) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil in anul 2007: „*In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art.153 alin. (1), (2), (4) si (5)sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane este valabila incepand cu:*

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

Ca urmare, petentul trebuia sa aplice regimul normal de taxare incepand cu data de 01.07.2007, cu obligatia declararii si achitarii TVA trimestrial, la data efectuării controlului petentul nefiind inregistrata in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

Drept urmare, in conformitate prevederile art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca „**Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/2011, care precizeaza ca : „**Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desfiinta decizia de impunere nr. ... emisa de DGFP ... - AIF - Serviciul Inspectie Fiscala ... pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de TVA de plata in suma de ... lei, majorari/dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ..., urmand ca organele de inspectie fiscala printr-o alta echipa de control decat cea care a incheiat actul de control contestat sa efectueze o noua inspectie fiscala prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si aceeasi obligatie bugetara si sa stabileasca conform documentelor si informatiilor obtinute taxa pe valoarea adaugata datorata si accesoriile aferente.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor analiza daca in speta sunt aplicabile si prevederile art. 126, 127, 137 alin. (1) lit. a), art. 140, art. 141 alin. (2) lit. F), art. 145, art. 146, art. 150, art. 152 alin. (1) si (3), art. 153 alin. (1), art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si art. 70 alin. (1) lit. C) si alin. (5) lit. C) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la modul de calcul al TVA

Avand in vedere ca preturile cuprinse si stipulate in contracte nu au in componenta lor si TVA colectata, fiind constituite numai din contrapartida obtinuta de vanzator de la cumparator si care a ramas la dispozitia vanzatorului, respectiv a persoanei fizice ..., sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

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

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

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

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

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

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

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

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

In ceea ce priveste nedefalcarea veniturilor pe cei doi sotii, se constata ca in mod corect petentul a sesizat ca prevederea legala invocata de organele de inspectie fiscala este valabila incepand cu data de 01.01.2010, in sensul ca pct. 3 alin. (6) din NM de aplicare a art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost introdus prin HG 791/2010.

Analizand continutul art. 127 se constata ca referitor la acest aspect:

- alin. (9) al art. 127 din Cod fiscal, valabil in anul 2007, precizeaza: *„Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective.”*

- alin. (10) al art. 127 din Cod fiscal, valabil in anul 2007, precizează : *„Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere in scopuri comerciale, care nu au presonalitate juridica si sunt constituite in temeiul legii, sunt tratate drept asocieri in participatiune”;*

In acest sens, organele de solutionare constata ca in cazul asocierilor in participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile romane, impozitarea nu se face separat pentru fiecare membru asociat.

Codul comercial la art. 251-256 defineste contractul de asociatiune în participatiune ca are loc atunci cand un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o participatiune la beneficiile si pierderile uneia sau mai multor operatiuni sau chiar asupra intregului comert.

Partile se numesc asociati si se diferentiaza printr-o particula (prim, secund etc).

Din punct de vedere al caracterului juridic al unui asemenea contract:

- asociatiunea poate avea loc si pentru operatii comerciale facute de necomercianti;
- asociatiune în participatiune nu este o persoana juridica distincta de cei care o constituie;
- participantii nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participa la asociatiune ;
- drepturile asociatilor se limiteaza in a li se da socoteala de lucrurile aduse in asociatiune si de beneficii si pierderi;
- asociatiunile in participatiune sunt scutite de formalitatile stabilite pentru societatile comerciale, **dar trebuie probate prin act scris.**

Potrivit art. 30 din Codul familiei, bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt de la data dobândirii lor, bunuri comune, iar calitatea de bun comun nu trebuie dovedită.

Drept urmare, coroborând prevederile legale invocate, organele de soluționare apreciază că certificatul de căsătorie nu întrunește condițiile prevăzute la art. 251-256 din Codul comercial și nu poate fi asimilat unui contract de asociere în participatiune deoarece tranzacțiile efectuate de familia Ciobanu reprezintă bunuri comune, dobândite de aceștia în timpul căsătoriei, așa cum apare stipulat pe contractele de vânzare/cumpărare încheiate de aceasta, bunuri imobile care din punct de vedere juridic erau în coproprietatea celor doi soți și nu se aflau în patrimoniul „asociațiunii”.

Or, potrivit contractului de asociere în participatiune reglementat de Codul comercial participanții nu au nici un drept de proprietate asupra bunurilor cu care participă la asociațiune.

Astfel în lipsa unui act scris, respectiv a unui contract încheiat în temeiul dispozițiilor art. 251-256 Codul comercial, care să prevadă principiile asociațiunii, durata, aporturile părților, conducerea și administrarea asociațiunii, repartizarea beneficiilor sau pierderilor, încetarea contractului etc. organele de soluționare apreciază că nu poate fi vorba de o asociere în participatiune între dl. ... și soția acestuia d-na

Asocierile în participatiune la care face referire alin. (10) al art.127 Cod fiscal reprezintă fără echivoc asocieri în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică dar care sunt constituite în temeiul legii, or certificatul de căsătorie nu poate ține loc de contract de asociere în participatiune.

Mai mult decât atât, unul dintre principiile fiscalității prevăzute la art. 3 litera c) din Codul fiscal, este următorul :

"c) echitatea fiscală la nivelul persoanelor fizice, prin impunerea diferită a veniturilor, în funcție de mărimea acestora;"

Asadar, fata de cele de mai sus se retine ca regimul de impunere trebuia stabilit in functie de statutul fiscal al contribuabilului, respectiv stabilirea fara echivoc a persoanei impozabile functie de forma de organizare, activitatea impozabila si principiile fiscalitatii ce trebuiau respectate.

In acest context, organele de soluționare apreciază că pornind invers de la efect la cauza, impunerea trebuia efectuată în situația familiei Ciobanu, având în vedere evitarea oricarui risc de natură juridică și certitudinea impunerii și pe această cale a încasării la bugetul de stat a sumelor datorate de persoanele impozabile ... și

Astfel fata de confuzia de patrimoniu efectuata de organele de inspectie fiscala precum si lipsa documentului care sa ateste existenta asocierii in participatiune fara personalitate juridica, organele de soluționare se afla in imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității impunerii efectuate și implicit a sumelor datorate de cele două persoane fizice ... și

Acest fapt este stipulat si in Sentinta nr. 885/P1/CA/2011 pronuntata in cazul Weinberg Pavel versus DGFP ..., precizandu-se ca „in atare situatie, pentru a determina regimul fiscal aplicabil unor astfel de venituri, este necesar a apela la prevederile normative cuprinse in Cap. XI „Proprietatea comuna si asocierile fara personalitate juridica” din cadrul Titlului III „Impozitul pe venit” al Codului fiscal, ...art. 85”.

In ceea ce priveste precizarea petentului ca inspectia fiscala a depasit termenul maxim de 3 luni, prevazut de art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in fapt, cu adresa nr. ..., i-a fost comunicat petentului Avizul de inspectie fiscala conform caruia data de incepere a inspectiei fiscale a fost 16.01.2012.

Urmare adresei depusa de petent, inregistrata la DGFP ... sub nr. si la AIF sub nr. ..., prin care acesta a solicitat amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale pentru o perioada de 15 zile de la data comunicarii avizului de inspectie fiscala nr. ..., echipa de inspectie fiscala a constatat ca sunt indeplinite conditiile privind aprobarea amanarii inceperii inspectiei fiscale, motivele amanarii fiind justificate. Prin Decizia nr. ... conducatorul activitatii de inspectie fiscala a aprobat cererea de amanare, stabilind data de incepere a inspectiei fiscale pentru 27.01.2012, conform art. 101 alin.(2) lit. d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca: *„Avizul de inspectie fiscala va cuprinde: ...d) posibilitatea de a solicita amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale. Amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale se poate solicita, o singura data, pentru motive justificate”* coroborat cu prevederile pct. 101.1 al NM de aplicare a art. 101 alin.(2) lit. d) din OG92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede: *„La cererea temeinic justificata a contribuabililor, organul de inspectie fiscala poate aproba amanarea datei de incepere a inspectiei fiscale, comunicandu-le acestora data la care a fost reprogramata inspectia fiscala.”*

Inspectia fiscala a inceput in data de 27.01.2012, fiind consemnata intr-un proces-verbal, sub semnatura reprezentantului legal al contribuabilului, d-na ..., si s-a incheiat in data de 26.04.2012.

In fapt, inspectia fiscala s-a desfasurat pe o perioada mai mica de 3 luni, deoarece perioada se calculeaza de la data efectiva a inceperii inspectiei fiscale (27.01.2012) si pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala (26.04.2012), fiind respectate prevederile art. 104 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu

modificarile si completările ulterioare, care prevede: *„Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.”*

Procesul-verbal la care face referire petentul, înregistrat la AIF sub nr. ..., a fost încheiat urmarea unui control inopinat, efectuat conform prevederilor următoarelor acte normative:

- art. 97 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) control inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului.”;

- art. 97 alin. (2) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.”

Art. 96 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală - republicată, cu modificările și completările ulterioare, definește formele pe care le poate îmbrăca inspecția fiscală, astfel:

„Formele de inspecție fiscală sunt:

a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;

b) inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.”

Potrivit acestor prevederi legale, inspecția fiscală îmbrăca două forme: inspecția fiscală generală și inspecția fiscală parțială, controlul inopinat reprezentând doar o procedură de verificare, faptică și documentară, ca urmare a unor sesizări și nu o inspecție fiscală.

În cazul controlului inopinat, organele de inspecție fiscală încheie un proces verbal în care va fi înscris rezultatul constatărilor, indiferent dacă se constată sau nu încălcări ale prevederilor legale. Dacă faptele constatate au influență asupra sumelor declarate de contribuabil ca datorate la bugetul general consolidat, organele de inspecție fiscală propun efectuarea unei inspecții fiscale, prin procesul verbal nestabilindu-se diferențe de impozite și taxe.

Potrivit art.105 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

iar conform alin. (5) al aceluiași articol:

„ Inspectia fiscala se exercita pe baza principiilor independentei, unicitatii, autonomiei, ierarhizarii, teritorialitatii si descentralizarii.”

Avand in vedere cele de mai inainte, precum si prevederile legale invocate, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la efectuarea unei inspectii fiscale partiale avand ca obiectiv verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante referitoare la taxa pe valoarea adaugată, tinand cont si de faptul ca un control inopinat nu este echivalent cu inspectia fiscala, iar prin procesul verbal încheiat nu au fost stabilite obligatii de natură fiscala care să fie inscrise într-un titlu de creanta susceptibil de a fi atacat.

Concluzionand, Procesul-verbal nr. ... s-a intocmit urmare unui control inopinat, efectuat fara comunicarea avizului de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 102 alin. (2) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, reprezentand o actiune diferita de ceea a efectuării inspectiei fiscale, inceputa in fapt in data de 27.01.2012, data ulterioara datei incheierii controlului inopinat.

In consecinta, referitor la acest capat de cerere, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 206 ai art. 207 din OG nr. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala Titlul IX solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrativ fiscale, in baza referatului nr. 25463/18.10.2012:

DECIDE

- desfiintarea deciziei de impunere nr. ... emise de D.G.F.P. ... - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala PF 2 pentru suma de ... reprezentand TVA de plata stabilita suplimentar si pentru accesoriile aferente, respectiv dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ..., urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

- Persoana Fizica ...;

- Activ. de insp. fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala PF 2 cu respectarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011.

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

DIRECTOR EXECUTIV

....