

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. /10.05.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. /13.05.2010 asupra contestației formulate de X înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. /24.12.2009 și la Ministerul Finanțelor Publice – Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr. /07.01.2010, a procedat la soluționarea contestației, constatând următoarele:

Contestația formulată de d-nul X înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr.24.12.2009 împreună cu dosarul contestației întocmit în condițiile pct. 3 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, a fost transmis spre competență soluționare Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. din 05.01.2010, fiind înregistrat la MFP – ANAF sub nr. 1137/07.01.2010, în conformitate cu prevederile art. 209 din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

La data de 28.04.2010 în Monitorul Oficial al României nr. 278 a fost publicată O.U.G. nr. 39/2010 prin care a fost modificată și completată Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Potrivit prevederilor pct. 26 al art. I din această ordonanță, art. 209 alin. 1 din Codul de procedură fiscală a fost modificat în sensul că structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București sunt competente să soluționeze contestațiile având ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, dispoziții care intră în vigoare la data publicării potrivit art. III din O.U.G. nr. 39/2010.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. II din O.U.G. nr. 39/2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. /10.05.2010 a retransmis dosarul contestației formulată de d-nul...., spre competență soluționare, fiind înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ...13.05.2010.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru

persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. /23.11.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală delei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă delei;
- majorări de întârziere aferente în sumă delei.

Contestația a fost semnată de petent, așa cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..... /23.11.2009, respectiv 30.11.2009, conform semnăturii de primire aplicată pe aceasta și de data înregistrării contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, respectiv 24.12.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

I. Prin contestația formulată domnul X solicită anularea Deciziei de impunere nr..... /23.11.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală delei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în suma delei;
- majorări de întârziere aferente în suma delei.

Motivele invocate de petent în susținerea contestației sunt următoarele:

1. Consideră că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit în sarcina sa obligația de plată a sumei delei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și majorări de întârziere aferente pe motiv că în perioada 2007 – 2008 a înstrăinat împreună cu soția sa un număr de apartamente, situație în care s-a reținut că ar fi avut obligația de a se înregistra în scopuri de TVA.

Susține ca împreună cu soția sa, au fost coproprietari tabulari ai terenului situat în Arad,teren pe care au fost construite un număr de ... imobile cu apartamente de cătresi....., aceștia fiind „proprietarii imobilelor edificate”.

Autorizațiile de construire și procesele verbale de recepție finală ale construcțiilor sunt emise pe numele său și al soției întrucât erau proprietarii tabulari ai terenului. Consideră că cele susținute sunt

confirmate și de o serie de înscrisuri autentice, enumerate în cuprinsul contestației.

Ținând seama de faptul ca d-na B a suportat toate costurile edificării construcțiilor și conform procurilor încheiate are puteri depline de a dispune de imobile, inclusiv de a le vinde cu prețul pe care îl consideră potrivit, încasând și contravaloarea acestora, evident ca aceasta deține toate atribuțiile dreptului de proprietate a imobilelor. Astfel, chiar daca nu a fost proprietar tabular al imobilelor, aceasta a deținut capacitatea juridica de a stăpâni imobilele în interes propriu și de a dobândi beneficiile rezultate din valorificarea acestora.

Consideră că în speță este aplicabil și principiul contabil al prevalenței economicului asupra juridicului, imobilele fiind de fapt resurse controlate de d-na B, care generează beneficii economice numai în folosul acesteia.

Având în vedere cele expuse, faptul ca nu a vândut și nu a încasat sume de bani din vânzarea apartamentelor, petentul apreciază că nu avea obligația de a se înregistra în scopuri de TVA, neavând calitatea de persoană impozabilă astfel cum este definită aceasta noțiune la art.127 din Codul fiscal, motiv pentru care solicita anularea Deciziei de impunere nr..... 23.11.2009.

2. Consideră că suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată a fost calculată eronat și nelegal prin aplicarea cotei de 19% la suma cu care au fost vândute apartamentele. Având în vedere prevederile art.140 din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum și faptul că apartamentele au fost vândute direct către populație, iar prețul a fost achitat deja, consideră că prețul achitat include și taxa.

Astfel, apreciază că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a aplica procedeul sutei mărite pentru determinarea taxei, nicidecum să aplice taxa la întregul preț de vânzare, fiind de esența TVA faptul că este un impozit indirect care este suportat de beneficiar.

Prin aplicarea TVA așa cum a fost calculată de organele de control, statul, în mod abuziv, ar majora prețul convenit de comun acord de părțile semnatare ale unui contract de vânzare cumpărare, fiind încălcat principiul de drept conform căruia contractul este legea părților.

În situația aplicării taxei la întregul preț încasat pe apartamentele vândute, petentul susține că va fi nevoit să cheme în garanție pe toți cumpărătorii, întrucât se majorează prețul de vânzare cu 19%, diferență pe care o va solicita de la cumpărători, întrucât aceasta nu a fost încasată la vânzare.

3. Contestatoarea apreciază că, în situația în care ar avea obligația de plată a TVA aferentă vânzării apartamentelor, taxa nu este calculată conform prevederilor legale aplicabile în perioada 2007-2008, fiind încălcat principiul de drept „tempus regit actum”.

Invocă prevederile pct.62, alin (2), lit.a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, față de care, consideră că la calcularea taxei datorate, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a deduce taxa aferentă achizițiilor efectuate pentru edificarea imobilelor, conform prevederilor art.145, alin.2 din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale de mai sus, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală fără a solicita documente justificative cu privire la cheltuielile ocazionate de construirea imobilelor, deși nu s-a împlinit termenul de prescripție a dreptului în care petenta și-ar putea exercita dreptul de deducere a TVA, prevăzut la art. 147¹ din Codul fiscal, astfel încât să fie stabilită taxa datorată efectiv și nu doar taxa colectată.

Față de motivele expuse, solicită admiterea contestației, anularea deciziei de impunere nr..... 23.11.2009 și în consecință, exonerarea de la plata sumei delei.

În susținerea cauzei, depune în fotocopie următoarele documente:

- Procura specială autentificată sub nr..... 29.11.2006;
- Procura specială autentificată sub nr..... 30.12.2008;
- Declarația autentificată sub nr..... 28.10.2009.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr./23.11.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..... 23.11.2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Arad, au constatat următoarele:

În cursul anului 2006 contribuabilul X a început construcția aimobile compuse dintr-un număr de apartamente cu caracter de locuințe, situate în Arad,, din care, în perioada 2007 – 2008 a vândut un număr de apartamente.

Constatând că persoana fizică a realizat tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art.127, alin.(2) din Codul fiscal, s-a reținut că avea obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că data primei ocupări se consideră data semnării de către beneficiar al procesului verbal de recepție definitivă, că domnul X prezintă procese verbale de recepție la terminarea lucrărilor din data de 27.09.2007 și 19.02.2008, iar imobilele au fost valorificate în perioada 2007 – 2008, văzând prevederile art.141, alin.(2), lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile efectuate de către acesta reprezintă livrări de construcții noi, pentru care nu se aplică scutirea de TVA, iar în baza art.150, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care efectuează livrări de

bunuri taxabile este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România.

În conformitate cu prevederile art.152, alin.(6) din Codul fiscal contribuabilul avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art.153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

În urma verificării contractelor încheiate, s-a constatat că domnul X a efectuat în luna ianuarie 2007 un număr de trei tranzacții imobiliare în sumă totală delei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro, echivalentul alei (curs de referință euro la data de 01.01.2007 fiind delei), având astfel obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2007.

Organele de inspecție fiscală au procedat conform pct.62, alin.(2), lit.b), din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat în aplicarea art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea plății taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada cuprinsa între data la care contribuabilul ar fi fost înregistrat în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada martie 2007 – decembrie 2008 în suma delei, precum și majorări de întârziere aferente în sumă delei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de petent, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestator și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, domnul X împreună cu soția acestuia, în calitate de coproprietari tabulari ai terenului situat în Arad, , au început în cursul anului 2006, în baza autorizațiilor de construire emise de Primăria Arad, construirea a ... imobile compuse dintr-un număr de ... apartamente cu caracter de locuințe, din care, în perioada 2007 – 2008 au vândut un număr de ... apartamente.

Organele de inspecție fiscală cu ocazia inspecției fiscale efectuate au constatat că operațiunile realizate constând în tranzacții imobiliare reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată și pentru care contribuabilul avea obligația de a se

înregistra ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal.

Verificând contractele de vânzare cumpărare încheiate, organele de inspecție fiscală au constatat depășirea plafonului de scutire de TVA în luna ianuarie 2007, situație în care contribuabilul avea obligația de a se înregistra la organul fiscal ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.03.2007.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada martie 2007 – decembrie 2008 în suma delei, precum și majorări de întârziere aferente în suma delei, prin Decizia de impunere nr.....2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Împotriva Deciziei de impunere nr....2009 petentul a formulat contestație înregistrată la A.I.F. Arad sub nr./24.12.2009, transmisă spre competență soluționare Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor București cu adresa nr./05.01.2010.

Urmare modificărilor Codului de procedură fiscală prin O.U.G. nr. 39/2010, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr./10.05.2010 a retransmis dosarul contestației formulată de d-nul X Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, spre competență soluționare, fiind înregistrat la D.G.F.P. a județului Arad sub nr./13.05.2010.

D.G.F.P. a jud. Arad cu adresa nr.19.05.2010 a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Arad, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 3.6 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu propuneri care să aibă în vedere argumentele petentului de la punctele 2 și 3 din contestația formulată.

La aceeași dată D.G.F.P. a jud. Arad cu adresa nr./19.05.2010 a solicitat petentului, în temeiul art. 7, art. 49, art. 65 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicat, în considerarea susținerilor din contestația formulată: „(...) la calcularea taxei datorate, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a deduce din TVA de plată taxa aferentă achizițiilor efectuate pentru edificarea imobilelor, conform prevederilor art. 145 alin. 2 din codul fiscal” să completeze dosarul contestației cu documente de natura mijloacelor de probă, reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada stării de fapt descrise în contestație, în sensul completării acestuia cu documente justificative din care să rezulte că achizițiile efectuate pentru edificarea imobilelor s-au situat în sfera taxei pe valoarea adăugată.

Petentul a răspuns solicitării cu adresa din 25.05.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./27.05.2010, depunând un set de documente, considerând că „Prin aceste documente facem dovada că achizițiile pe care le-am făcut pentru construirea imobilelor conțin taxa pe valoarea adăugată”.

Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a răspuns solicitării D.G.F.P. a jud. Arad nr.19.05.2010, cu adresa nr./02.06.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./02.06.2010.

La data de 08.06.2010, prin fax, a fost comunicată spre știință Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad adresa nr./21.05.2010 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală transmisă Direcției legislație în domeniul TVA în vederea analizării necesității sesizării Comisiei fiscale centrale în conformitate cu art. 3 alin. (1) din OMFP nr. 183/2010 pentru emiterea unei soluții unitare în ceea ce privește stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată de persoane fizice impozabile care au efectuat tranzacții imobiliare, la care a fost anexată Nota privind necesitatea sesizării Comisiei fiscale centrale nr./19.05.2010 a Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală și a Direcției Generale Juridice, în care sunt descrise stări de fapt constatate de inspecția fiscală.

Văzând Nota ANAF nr./19.05.2010, aprobată de Președintele ANAF, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./08.06.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./09.06.2010, referitoare la necesitatea emiterii unei soluții unitare de către Comisia centrală fiscală referitoare la modul de stabilire a bazei impozabile pentru taxa pe valoarea adăugată, în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, în care sunt prezentate trei stări de fapt întâlnite în practică și având în vedere documentele depuse de petent cu adresa din 25.05.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.27.05.2010, în vederea clarificării stării de fapt descrise în contestația formulată de acesta, în considerarea prevederilor art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 9.9. din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005, D.G.F.P. a jud. Arad cu adresa nr./09.06.2010 a solicitat A.I.F. Arad efectuarea unei cercetări la fața locului, organele de control urmând a completa Referatul cu propuneri de soluționare a contestației ținând seama de cercetarea la fața locului și de documentele de natura probelor noi depuse de petent în susținerea cauzei.

Activitatea de Inspecție Fiscală Arad a răspuns solicitării D.G.F.P. a jud. Arad cu adresa nr./24.06.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.28.06.2010, existentă la dosarul cauzei.

În considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, unde se arată: *“Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.”*, prin adresa nr. 27733/09.07.2010, organul de soluționare a contestației a solicitat Ministerului Finanțelor Publice – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, punctul de vedere în legătură cu taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, comunicând și petentului cu adresa nr.19.07.2010, faptul că termenul de soluționare a contestației formulate se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării și data primirii informațiilor solicitate, conform art. 70 și art. 213 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr./14.07.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./26.07.2010, a comunicat că urmare adresei D.G.F.P. a jud. Arad nr.09.07.2010, a fost solicitat Direcției de Legislație în Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice punctul de vedere cu privire la aspectele precizate în solicitare.

La data de 10.08.2010, D.G.F.P. a jud. Arad a revenit la solicitarea nr.09.07.2010 cu scrisoarea nr./10.08.2010 adresată Direcției de Legislație în Domeniul T.V.A., urmând ca aceasta în considerarea dispozițiilor art. 213 alin.2 din Codul de procedură fiscală republicat, să comunice punctul de vedere asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru vânzările de bunuri imobile din patrimoniul persoanelor fizice, în considerarea punctului 9.1. din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

Direcția de Legislație în domeniul T.V.A. cu adresa nr./17.12.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./23.12.2010, a comunicat faptul că „în privința modului de determinare a bazei impozabile a TVA în cazul tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, direcția noastră a sesizat Comisia fiscală centrală, potrivit art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 183/2010, pentru emiterea unei soluții unitare privind speța în cauză.”

În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în Monitorul Oficial nr. 278 din 20 aprilie 2011 a fost publicat Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, astfel că la data prezentei Ministerul

Finanțelor Publice este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală, făcând aplicațiunea normelor legale în vigoare, au stabilit în sarcina petentului X o datorie fiscală de natura taxei pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu imobile efectuate de aceasta, având în vedere dispozițiile Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011 privind interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerile petentului din cuprinsul pct. 1 al contestației formulate, în ceea ce privește lipsa calității domnului X de a i se stabili în sarcină taxa pe valoarea adăugată, pe motivul că imobilele au fost „resurse controlate de d-na B, care generează beneficii economice numai în folosul acesteia.”, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei coroborat cu normele legale aplicabile în speță, s-au reținut următoarele:

- afirmația contestatorului că *“nu am vândut și nu am încasat sume de bani din vânzarea apartamentelor”* nu corespunde realității confirmate de documentele existente la dosarul cauzei, deoarece așa cum rezultă din fotocopiile contractelor de vânzare – cumpărare, calitatea acestuia este de **vânzător**, chiar dacă tranzacțiile au fost încheiate prin mandatar;

- prin Procura specială autentificată sub nr. /29.11.2006 la BNP....., domnul X împreună cu soția acestuia, în calitate de coproprietari ai imobilului situat în strada....., au împuternicit o persoană fizică **„ca în numele nostru și pentru noi să vândă imobilele (...), mandatara noastră, în numele nostru și pentru noi, va putea deschide conturi bancare,(...)”**.

- de asemenea, prin Procura specială autentificată sub nr. /30.12.2008 la BNP....., soții X au realizat împuternicirea **„în numele nostru și pentru noi”** dl. B și d-na. B putând efectua diferite operațiuni în numele și pentru soții X ;

- în cuprinsul Declarației autentificate sub nr.28.10.2009 la BNP este stipulat, referitor la transferul dreptului de proprietate asupra terenului situat în Arad....., că părțile, soții X și d-na B, au realizat o **„convenție încheiată fără a îndeplini formalitățile legale privind transferul dreptului de proprietate și nici întocmirea unui înscris în acest sens.”**

Din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 23.11.2009 se retine ca domnul X a început în cursul anului 2006, în baza autorizațiilor de construire emise de Primăria Arad, construirea a .. imobile compuse dintr-un număr de apartamente cu caracter de locuințe.

În perioada 2007 – 2008 petentul a efectuat un număr de ... tranzacții imobiliare în calitate de vânzător, conform contractelor de vânzare – cumpărare verificate, realizând venituri în sumă delei în anul 2007 și în sumă delei în anul 2008.

In drept, potrivit prevederilor art.126, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art. 127 alin.(2).

Potrivit prevederilor art.127, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Articolul 7, alin.(1), pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Definiii ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

20. persoană – orice persoană fizică sau juridică;”

Prin urmare, este considerată **persoană** ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal **„orice persoană fizică sau juridică”**.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoana neimpozabilă, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125¹, pct.18 – 21:

ART. 125^{^1} *Semnificația unor termeni și expresii*

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și **reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;**(...)

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;**”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoana fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care **desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**”

Conform art.127 alin.(2) din Codul fiscal „**activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**”

Prin urmare, o persoana fizică se considera ca a realizat o **activitate economică în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.**

În explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, la pct.3 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, legiuitorul a precizat:

„3. (1) **În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**”

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), nu se consideră că persoanele fizice realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală care au fost folosite de

către acestea pentru scopuri personale. Astfel, în situația în care activitatea desfășurată are caracter de continuitate, persoana fizică devine persoană impozabilă.

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1), aceasta trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent potrivit art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;(…)”

Referitor la plafonul de scutire, art.152, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, prevede:

„(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

Potrivit alin.(6) al art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data

atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA(...).

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.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării în scopuri de TVA în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. În situația în care persoana impozabilă nu și-a îndeplinit această obligație, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

Totodată, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007, la pct.62, alin.(2), lit.a) legiuitorul reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA:

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

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

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada cuprinsă între data la

care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă și data identificării nerespectării prevederilor legale.

În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Caracterul de continuitate al operațiunii în cauză este dat de existența contractelor succesive de vânzare a imobilelor, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria *persoanei impozabile*.

Astfel se reține că, domnul X a realizat tranzacții imobiliare care au un caracter de continuitate și nu intră în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din aceasta calitate.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2008 de către petent, respectiv realizarea a de tranzacții imobiliare, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatorul, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoana impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca prima obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Din punct de vedere fiscal operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale. Totuși, având în vedere complexitatea operațiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atenție contextul pentru a stabili cu certitudine dacă operațiunea este sau nu ocazională. Această concluzie este confirmată și de considerentele reținute de jurisprudența comunitară degajată din spețele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) și Enkler (C – 230/94).

Din aceste spețe rezultă că activitatea cu caracter permanent poate consta atât în acte singulare, care conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate, dar și în acte repetate, într-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exactă a concordanței dintre situația de fapt, care poate fi extrem de variată și cadrul legislativ fiscal care conturează noțiunea de activitate economică este aplicabilă de la caz la caz.

Astfel, problema de a ști dacă un contribuabil dobândește bunuri în scopul activității sale economice, în sensul taxei pe valoarea adăugată constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciată în funcție de

ansamblul circumstanțelor cazului, inclusiv de natura bunurilor și de perioada dintre data dobândirii bunurilor și utilizarea lor pentru activități economice.

Prin urmare, având în vedere că domnul X are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2007, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constând în vânzarea de apartamente care depășesc natura unor bunuri de natură personală, rezultă că operațiunile efectuate de către petent intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin. (1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de TVA în sumă de 35.000 euro.

Referitor la motivațiile petentului de la pct. 2 din contestația formulată, privind incidența aplicării procedurii sutei mărite în determinarea taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 145 alin. 2 din codul fiscal, se rețin următoarele:

În Monitorul Oficial nr. 278 din 20 aprilie 2011 a fost publicat Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, care dispune:

„În interpretarea și aplicarea unitară a art. 137 alin. (1) lit. a) și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct. 23 alin. (1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

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

1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau

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

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea

adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că din raționamentul petentului expus la pct. 2 din contestația formulată „Având în vedere faptul că apartamentele au fost vândute direct către populație, iar prețul a fost achitat de către cumpărători, considerăm că prețul achitat include și taxa.” coroborat cu dispozițiile exprese conținute de Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, precitată, referitoare la faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată nu rezultă că organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată în funcție de voința părților rezultată din contracte, în cauză se va face aplicațiunea art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră, *"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*; Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./23.11.2009 urmând a fi desființată, cu ocazia reverificării organele de control urmând a proceda la o analiza detaliată a actelor supuse controlului din punct de vedere al determinării exacte a voinței părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate în cauză.

Pretenția petentului de a beneficia de determinarea taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea procedurii sutei mărite este justificată în condițiile în care Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Fiscale precizează în mod expres că acest procedeu se aplică în cazul în care „rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării”; conform art. 105 alin. 1 din Codul de procedură Fiscală *„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”*, astfel că la reverificare organele de inspecție fiscală vor examina contractele de vânzare – cumpărare în totalitate, precum și orice alte documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală din care să rezulte voința părților referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la motivațiile petentului de la pct. 3 din contestația formulată, privind „obligația de a deduce din TVA de plată aferentă achizițiilor efectuate pentru edificarea imobilelor, conform prevederilor art. 145 alin. 2 din codul fiscal.”, se reține că în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

Prevederile art. 152 alin. (1) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificată prin Legea nr. 343/2006, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2007, după cum urmează:

"(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).(…)

*(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. 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".***

Totodată la art. 147¹ și art. 152² din Codul fiscal, referitor la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, se precizează:

“Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

ART. 147¹

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și

formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2). (...)

Decontul de taxă

ART. 156²

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

În considerarea normelor legale precitate pentru perioada 2007 – 2008, petentul va avea dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile legii, taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate, pe perioada prevăzută în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Referitor la majorările de întârziere în sumă delei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr..... 23.11.2009 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul

reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilit suplimentar în cuantum delei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.23.11.2009 a fost desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o forma de asociere nr./23.11.2009 va fi desființată.

În ceea ce privește cererea petentului FN/FD, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.28.06.2010, prin care petentul solicită constatarea nulității absolute a deciziei de impunere nr./23.11.2009, a raportului de inspecție fiscală din data de 23.11.2009, precum și a procesului verbal din 23.06.2010, petentul solicitând efectuarea unei expertize grafologice, pentru „a nu declanșa procedura penală a constatării unor infracțiuni de fals intelectual prev. de art. 289 cod penal și abuz în serviciu contra intereselor persoanelor prev. de art. 246 cod penal.”, arătăm următoarele:

D.G.F.P. a jud. Arad cu adresa nr./30.06.2010, a transmis o copie a cererii înregistrate la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr.28.06.2010 Activității de Inspecție Fiscală, solicitând completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu propuneri în legătură cu aspectele semnalate în cererea precitată, în conformitate cu prevederile pct. 3.6. din Ordinul Președintelui ANAF nr. 519/2005.

A.I.F. Arad a răspuns cu adresa nr./12.07.2010, înregistrată la D.G.F.P. a jud. Arad sub nr./13.07.2010, existentă la dosarul cauzei, astfel că, în drept, sunt incidente prevederile legale conținute la art. 43 și art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„ART. 43

Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*

(2) *Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) *motivele de fapt;*

f) *temeiul de drept;*

g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(4) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în condițiile alin. (3).

ART. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

Rezultă că în cazul petentului X dosarul complet al actului de control a fost întocmit de către H și M, iar la finalizarea inspecției, actul de control a fost semnat de către „D pentru H (...)”, deoarece „inspectorii H și (...) au efectuat zile libere fără plată conform Legii nr. 329/2009 privind reorganizarea unor autorități și instituții publice, raționalizarea cheltuielilor publice, susținerea mediului de afaceri și respectarea Acordului cadru cu Comisia Europeană și Fondul Monetar Internațional.”

Pe cale de consecință, solicitarea petentului referitoare la constatarea nulității absolute nu poate fi reținută, în condițiile în care în cuprinsul actelor care fac obiectul solicitării de anulare pe lângă numele, prenumele și semnătura inspectorilor care au efectuat controlul, avizarea șefului de serviciu, este înscris și numele, prenumele și semnătura conducătorului activității de inspecție fiscală, precum și ștampila organului fiscal (decizia de impunere nr./23.11.2009 și raportul de inspecție fiscală din data de 23.11.2009); procesul verbal de cercetare la fața locului din data de 23.06.2010, înregistrat la A.I.F. Arad sub nr./24.06.2010 fiind respectând prevederilor Ordinului P.ANAF nr. 519/2005, respectiv:

„9.9. La solicitarea organului competent de soluționare, organele care au efectuat activitatea de inspecție fiscală vor întocmi un proces-verbal de cercetare la fața locului, pentru lămurirea aspectelor care fac obiectul contestației, semnat de organul de inspecție fiscală, și care va fi adus la cunoștință și contestatorului.

9.10. Prin acestea nu se vor putea stabili debite noi, iar împotriva lor nu va putea fi exercitată calea administrativă de atac, procesul-verbal de cercetare la fața locului urmând a fi conexas la dosarul contestației aflat în curs de soluționare.”

În ceea ce privește solicitarea de efectuare a unei expertize grafologice, învederăm că soluționarea acestei solicitări excede competențelor organelor fiscale, mijloacele de probă care pot fi administrate de organele fiscale fiind reglementate expres la art. 49 din Codul de procedură fiscală, petentul având posibilitatea de a se adresa organelor competente, în condițiile legii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7, art.125¹, art.126, art. 127, 147¹, art. 152², art. 152, art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.3 (1), pct.62 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, coroborat cu dispozițiile art. 43, art. 105, art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.23.11.2009 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în sarcina **d-nului X**, cu domiciliul înpentru suma totală delei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă delei și majorări de întârziere aferente în sumă delei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel Timișoara, în termen de 6 luni de la data comunicării.