

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agentia Nationala de  
Administrare Fiscala**

Directia Generala a Finantelor  
Publice a judetului Timis  
Biroul Solutionare contestatii



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B  
Timisoara

Tel: 0256 499334

Fax: 0256 499332

E-mail: info.adm@dgfptm.ro

nr. inreg. ANSPDCP:20012

**D E C I Z I E nr. 1627/821/25.10.2012**

privind solutionarea contestatiei depuse de doamna **F..**  
inregistrata la DGFP- Timis sub nr...

Biroul Solutionarea contestatiilor din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de AIF- Serviciul de Inspectie Persoane Fizice 2 prin adresa nr. 8195/21.08.2012 inregistrata la DGFP - Timis sub nr... cu privire la contestatia depusa de **doamna F..** inregistrata fiscal cu CIF Ro 3.. cu domiciliul in T... si domiciliul procedural ales in C...la **SCPA L.. M..**

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .. emisa de DGFP Timis- SAF- AIF, a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003, republicata titlul IX prin SCPA L.& Asociatii conform imputernicirii avocatale anexata la dosarul contestatiei.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale; DGFP Timis prin Biroul solutionarea contestatiilor este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

**I. Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr...** emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ...

In continutul contestatie petenta solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata si motivata, respectiv:

- constatarea nulitatii Deciziei de impunere nr... si pe cale de consecinta anulara in intregime a debitului in suma de .. lei , respectiv a majorarilor in suma de .. lei si penalitatilor in suma de .. lei;

- desfiintarea deciziei de impunere nr... emisa in baza constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr....

In fapt, prin Decizia de impunere nr...si Raportul de inspectie fiscala nr...emise de DGFP Timis s-a stabilit ca in perioada 30.09.2008-31.12.2011 doamna F... impreuna cu sotul F.RE au desfasurat tranzactii imobiliare care intra sub incidenta obligatiei de plata a TVA, astfel ca in sarcina acestora s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA .

Petenta solicita constatarea nulitatii deciziei atacate si anularea tuturor debitelor stabilite prin aceasta intrucat actul administrativ fiscal mai sus indicat (decizia de impunere) este lovit de nulitate ca urmare a lipsei din continutul sau a unuia dintre elementele expres prevazute in art. 43 din Codul de Procedura Fiscala:

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

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

Petenta considera ca actul administrativ atacat nu contine numele, prenumele si calitatea unei persoane imputernicite potrivit legii sa reprezinte organul fiscal, nefiind semnata de catre directorul general.

Potrivit Deciziei Curtii Constitutionale nr. 414/2010 directorul coordonator este o persoana numita care nu a ocupat functia pe care o exercita in urma unui concurs, prin urmare nu poate reprezenta organul fiscal.

Sanctiunea pentru incalcarea prevederilor art. 43 din Codul de Procedura Fiscala este prevazuta la art. 46 din acelasi text normativ:

*"Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal,, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitate acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."*

Fata de prevederile mai sus citate, petenta solicita ca organul de solutionare a contestatiei sa constate nulitatea deciziei de impunere nr... ca urmare a lipsei din cuprinsul sau a unuia dintre elementele imperative conform legii, si, pe cale de consecinta, exonerarea de plata tuturor obligatiilor fiscale stabilite prin aceasta.

In continutul contestatiei petenta sustine ca nu are calitatea de persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal, intrucat nu are calitatea de producator, comerciant, prestator de servicii si nu a desfasurat prin tranzactiile efectuate activitati extractive, activitati agricole, activitati specifice profesiilor libere sau asimilate acestora.

De asemenea tranzactiile imobiliare desfasurate nu constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, o vanzare difera de o activitate de exploatare, fiind vorba de transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri si nu de o activitate de exploatare propriu-zisa.

Exploatarea unui bun este o activitate ce presupune utilizari repetate ale bunului in vederea obtinerii de venituri.

Situatia in speta este diferita intrucat in cazul vanzarii lipseste elementul folosirii repetate a bunului, fiind vorba de o singura actiune a exploatatorului, aceea de transfer al dreptului de proprietate.

Mai mult, venituri cu caracter de continuitate rezulta din exploatarea unui bun; in cazul vanzarii insa nu exista continuitate in venituri, ci se obtine un venit o singura data, in schimbul transferului dreptului de proprietate.

Datorita diferentelor fundamentale dintre vanzarea si exploatarea unui bun, activitatea desfasurata nu poate fi asimilata exploatarii, prin urmare nu poate fi vorba de persoana impozabila.

In plus, aferent perioadei in care s-au efectuat tranzactiile imobiliare, notiunea de continuitate nu era definita prin codul fiscal.

Un alt aspect important de subliniat este acela potrivit caruia asimilarea (vanzarii) livrării de bunuri, (conform normelor legale in vigoare la momentul vanzarilor) unei activitati de exploatare nu este intemeiata si corecta, inchirierea unui bun ar putea fi considerata o actiune de exploatare a unui bun nu inasa si operatiunea de vanzare.

De altfel asimilarea vanzarii unei activitati de exploatare nu este una legala chiar daca s-ar avea in vedere o interpretare fortata in acest sens a HG nr. 44/2004 care cuprinde normele de aplicare a Codului Fiscal.

Potrivit prevederilor art. 139 (1) din Constitutia Romaniei:  
*"impozitele si taxele si orice alte venituri ale bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege",* ori printr-o hotarare de guvern nu se pot stabili impozite si taxe.

Petenta sustine ca nu are calitatea de comerciant, iar vanzarea imobilelor nu este o fapta de comert in sensul art. 3 din Codul comercial.

In acest sens s-a pronuntat si doctrina juridica care a aratat ca in conceptia Codului comercial vanzarea de imobile reprezinta o operatiune civila si nu comerciala.

Desi conceptia Codului Comercial a fost criticata, aceste prevederi ale Codului Comercial erau in vigoare pe tot parcursul perioadei in care s-au desfasurat respectivele tranzactii si prin urmare activitatea desfasurata nu este una comerciala.

In ceea ce priveste calitatea de persoana impozabila Tribunalul Dolj prin sentinta pronuntata in data de 15.02.2010 in dosarul nr. .. a retinut intre altele ca lipsa calitatii de comerciant al reclamantilor este un motiv pentru care s-a retinut ca acestia nu datoreaza TVA.

Pentru a fi considerat comerciant si pentru a desfasura o activitate economica supusa TVA, o persoana fizica trebuie sa indeplineasca mai multe conditii cumulative, respectiv sa desfasoare unul sau mai multe acte de comert obiectiv dintre cele enumerate la art. 3 din Codul comercial, sa indeplineasca aceste acte in nume propriu sa le indeplineasca cu titlu profesioanal.

Daca aceste tranzactii ar fi taxabile, in baza Legii nr. 36/1995, notarul public ar fi trebuit sa asigure mentionarea in actul de vanzare ca operatiunea este taxabila, deoarece TVA intra in pretul pe care trebuie sa-l primeasca vanzatorul.

Respectarea Codului fiscal este o obligatie si pentru notar, din moment ce se dau declaratii pe proprie raspundere privind pretul, din moment ce notarul incaseaza impozitul datorat de persoanele fizice din transferul proprietatilor imobiliare.

Or in cazurile de fata, nu s-a mentionat nimic in contractele de vanzare-cumparare in forma autentica in ceea ce priveste TVA.

Astfel, art. 6 din Legea nr. 36/1995 prevede ca:

*"Notarii publici si celelalte institutii prevazute la art. 5, care desfasoara activitate notariala, au obligatia sa verifice ca actele pe care le instrumenteaza sa nu cuprinda clauze contrare legii si bunurilor moravuri, sa ceara si sa dea lamuriri partilor asupra continutului acestor acte spre a se convinge ca le-au inteles sensul si le-au acceptat efectele, in scopul prevenirii litigiilor, in cazul in care actul solicitat este contrar legii si bunelor moravuri, notarul public va refuza intocmirea lui.*

*Daca inscrisul prezentat are un continut indoielnic, iar notarul public nu poate refuza instrumentarea actului, va atrage atentia partilor asupra consecintelor juridice la care se expun si va face mentiune expresa in act.*

*Daca partea se opune la inserarea mentiunii, notarul public va refuza intocmirea actului."*

Verificarea actului autentic de catre notar este asadar o obligatie legala, iar solicitarea de lamuriri partilor asupra continutului actului pentru a se asigura ca partile le-au inteles sensul si le-au acceptat efectele este obligatorie. Unul din efectele vanzarii, care se accepta ca aceasta ar fi taxabila din punct de vedere la TVA, ar fi plata TVA.

Deci notarul ar fi trebuit sa atraga atentia partilor asupra platii TVA daca aceasta taxa s-ar fi datorat si chiar sa refuze incheierea actului daca nu s-ar fi mentionat nimic in legatura cu TVA.

Din moment ce nici un notar public nu a facut cele de mai sus in ceea ce priveste plata TVA nu pot fi luate in considerare interpretarile date de DGFP .

Referitor la caracterul de continuitate al tranzactiilor desfasurate, precum si la relatia dintre acest caracter si actele de vanzare, este deosebit de relevanta si practica CJCE in materie.

Astfel, prin hotararea pronuntata la data de 4 decembrie 1990, CJCE a arata faptul ca, in intelesul Directivei a VI-a TVA notiunea de "exploatare" este in mod indisolubil legata de obtinerea de venituri astfel generate pe o baza continua.

Aceasta jurisprudenta a fost ulterior cristalizata in cazul C-60/90 Polysar, in care CJCE a aratat ca vanzarea unor bunuri ar trebui privita ca activitate economica conferind de drept detinatorului statutul de persoana impozabila, simpla achizitie nu echivaleaza cu exploatarea unei proprietati in scopul obtinerii de aceasta de venituri pe o baza de continuitate.

In particular, petenta sustine ca impreuna cu sotul au realizat in perioada 2008-2011 un numar de 38 de tranzactii imobiliare.

Organul de inspectie fiscala a retinut faptul ca, prin tranzactia incheiata in luna iunie 2008, respectiv prin perfectarea contractului de vanzare-cumparare apartament, al carui pret a fost de ..lei, din care celor doi soti le-a revenit suma de .. lei, corelativa cotei parti de 1/2 din dreptul de proprietate, cei doi soti, impreuna, au depasit plafonul de scutire TVA, sens in care avea obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA , devenind platitori de TVA incepand cu data de 01.08.2008.

In consecinta, organul fiscal considera ca un numar de 31 de tranzactii imobiliare perfectate de cei doi soti in perioada 30.09.2008 -31.12.2011 intra in sfera de aplicare a TVA, generand astfel obligatii fiscale.

Aceste aspecte au fost retinute de catre organul fiscal cu ignorarea normelor legale in vigoare, astfel:

a) organul fiscal a considerat ca s-a depasit plafonul de scutire TVA prin tranzactia efectuata la data de 04.06.2008, prin incasarea sumei de ..0 lei (reprezentand cota de 1/2 din pretul integral al imobilului, respectiv .. lei), ca urmare a incheierii contractului de vanzare cumparare a imobilului - apartament (mansarda), detinut in coproprietate impreuna cu sotii M.. si M..

Solutia organului fiscal de a stabili petenta ca platitoare de TVA incepand cu data de 01.08.2008 este in mod fundamental gresita sub aspectul indeplinirii conditiei de depasire a plafonului de scutire de .. euro, fiind rezultatul interpretarii si aplicarii eronate a mai multor prevederi legale.

Astfel, in mod grasit s-a apreciat ca in speta ar fi aplicabile prevederile art. 152 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora: *„pentru persoana impozabila care incepe o activitate economica in decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevazut la alin. (1) se determina proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului, fractiunea de luna considerandu-se o luna calendaristica intreaga”*.

Organul fiscal a facut aplicarea acestei prevederi, considerand ca ulterior tranzactiei efectuate in data de 04.06.2008 petenta a realizat o cifra de afaceri de .. lei superioara plafonului de scutire a carui quantum nu a fost considerat insa suma de .. (35000 euro) ci suma de 6... lei calculata de organul de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art. 152 alin. 5, ca fiind echivalenta unei perioade de 7 luni calendaristice ale anului 2008 perioada in care contribuabilul a fost **considerat** persoana impozabila.

Este evidenta confuzia produsa de organele fiscale cu privire la incidenta textului normativ fiscal.

Astfel, art. 152 alin. 5 din Codul fiscal face referire la *„persoana impozabila care incepe o activitate economica in decursul unui an calendaristic”*, ori petenta nu pot fi considerata persoana impozabila in acceptiunea data acestei notiuni potrivit art. 127 din Codul fiscal, respectiv :

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

Persoana fizica in speta nu are calitatea de producator, comerciant, prestator de servicii si nu a desfasurat prin tranzactiile efectuate activitati extractive, activitati agricole, activitati specifice profesiilor libere sau asimilate acestora; mai mult, contractele prin care se transfera dreptul de proprietate asupra unor imobile nu pot fi considerate activitati de exploatare a acestor bunuri dat fiind faptul ca transferul dreptului de proprietate este o tranzactie unica, din care nu rezulta venituri cu caracter de continuitate, ci doar venitul provenind din plata pretului convenit de parti.

Prevederile art. 152 alin. 5 fac referire la infiintarea persoanei impozabile si la activitatea economica inceputa in decursul unui an calendaristic, dar dupa infiintarea persoanei impozabile, situatie care ar determina calcularea plafonului de TVA proportional cu perioada ramasa de la infiintare pana la sfarsitul anului calendaristic.

Prin interpretarea corecta si coerenta a acestei prevederi, se deduce ca aceasta este aplicabila in cazul acelor persoane impozabile supuse infiintarii, nu si persoanelor fizice; in al doilea rand, potrivit acestei prevederi, nu pot fi privite distinct infiintarea persoanei impozabile si desfasurarea de activitati economice, anterioare „ infiintarii” care sa fie luate in calcul pentru aprecierea depasirii plafonului de scutire.

Prevederile art. 152 alin. 5 nu pot fi aplicate din principiu cu privire la situatia petentei; pana la data depasirii plafonului de scutire de TVA, organul fiscal nu poate considera o persoana impozabila, motiv pentru care perioada raportat la care este calculat proportional quantumul plafonului de scutire este de 7 luni calendaristice (incepand cu luna iunie, in care s-a considerat ca a fost depasit plafonul de scutire de TVA); in mod absurd insa, desi quantumul plafonului de scutire a fost calculat proportional incepand cu data de la care s-a considerat persoana impozabila, pentru aprecierea acestei calitati de persoana impozabila au fost luate in calcul activitati „economice ” realizate anterior datei de plecare la care se raporteaza diminuarea proportionala a plafonului de scutire de TVA.

In aceste conditii, este incontestabil faptul ca plafonul de scutire a TVA nu poate avea un quantum diminuat prin raportare la prevederile art. 152 alin. 5 din Codul fiscal, dat fiind faptul ca petenta este persoana fizica considerata persoana impozabila din perspectiva obligatiei de plata a TVA pentru tranzactiile imobiliare realizate, neputandu-se stabili un moment al infiintarii ca subiect de drept in cursul unui an calendaristic.

Asadar, in mod vadit eronat a considerat organul de inspectie fiscala ca s-a depasit plafonul de scutire de TVA al carui quantum a fost apreciat, in mod nelegal, ca fiind de .. lei, la data de 04.06.2008.

Pe cale de consecinta, stabilirea obligatiilor de plata a TVA incepand cu data de 01.08.2008, nu este legala si conforma cu prevederile fiscale in materie.

Pentru stabilirea cifrei de afaceri realizate, in functie de care a fost apreciat momentul depasirii plafonului de scutire, si consecutiv, obligatia inregistrarii ca platitor de TVA, organul de inspectie fiscala a luat in calcul veniturile obtinute din vanzarea bunurilor detinute in proprietate in cota de 1/2 in devalmasie. Avand in vedere aceasta forma de proprietate asupra bunurilor comune apartinand sotilor, organul de inspectie fiscala nu are posibilitate de a aprecia cota-parte revenind fiecarui sot din pretul obtinut din vanzarea imobilelor.

In acelasi timp insa, depasirea plafonului de scutire TVA nu poate fi apreciata nici prin compararea veniturilor totale obtinute de ambii soti cu un plafon de TVA de 35.000 euro.

Organul de inspectie fiscala a considerat astfel in mod absurd ca in ceea ce priveste activitatea desfasurata, reprezentand vanzari de imobile, cei doi soti constituie o entitate, o forma de asociere in intelesul taxei pe valoare adaugata.

Totusi, desi initial organul de inspectie fiscala a retinut ca cei doi soti detin imobilele obiect al contractelor de vanzare cumparare in coproprietate (avand in concret o cota parte de 1/2 din pret fiecare), ulterior, pentru stabilirea obligatiilor fiscale au fost luate in calcul pretul incasat pentru aceste imobile de petenta impreuna cu sotul (deci o cota de 1/2 din intregul pret, in conditiile in care aceste bunuri erau detinute de petenta impreuna cu sotul in cota de 1/2 respectiv de sotii M..).

In consecinta, organul fiscal face doua confuzii:

(1) ignorarea prevederilor legale care stabilesc starea de devalmasie a bunurilor comune, context in care nu poate fi stabilita pana la partaj cota ce revine fiecaruia dintre soti (aprecierea ca petenta, respectiv sotul au obtinut o cota de 1/4 din pret fiecare fiind neconforma cu prevederile legale care stabilesc regimul bunurilor comune ale sotilor);

(2) considerarea petentei ca reprezentant al familiei, privita ca o entitate, si totodata stabilirea momentului de la care a fost depasit plafonul de scutire de TVA, prin luarea in considerare a veniturilor obtinute de ambii soti, desi nivelul plafonului se raporteaza la o singura persoana, si nu la ambii soti.

Asadar, solutia organului fiscal de a considera platitor de TVA incepand cu data de 04.06.2008 este in mod fundamental gresita, sub aspectul indeplinirii conditiei de depasire a plafonului de scutire de 35.000 euro (astfel cum acesta a fost diminuat proportional prin aplicarea eronata a prevederilor art. 152 alin. 5 Cod fiscal), raportat si la urmatorul aspect: organul fiscal a constatat faptul ca petenta impreuna cu sotul au realizat in anul 2008,



pana la data de 04 iunie, venituri care depasesc plafonul de scutire de 35.000 euro.

Cu toate acestea, decizia de impunere a fost emisa pe numele petentei, raportat la cuantumul integral al veniturilor obtinute impreuna cu sotul din incasarea pretului imobilelor obiect al contractelor de vanzare-cumparare perfectate, fiind folosite datele de identificare.

La considerarea depasirii plafonului s-a luat in considerare pretul, in cota de 1/2, revenind petentei impreuna cu sotul, a 3 contracte de vanzare cumparare incheiate in anul 2008; pretul incasat impreuna cu sotul, ca urmare a perfectarii celor 3 contracte amintite, pana la data de 04.06.2008 au cumulat suma de .. lei, suma raportat la care in mod individual a fost considerata ca fiind obligata la inregistrarea in scopuri de TVA, raportat la un plafon de .. lei.

Aceasta practica incalca principiul certitudinii impunerii fiscale, consacrat de art. 3 lit. b din Codul fiscal, conform caruia modalitatea si sumele de plata trebuie sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, neputand fi impuse in sarcina obligatii de plata raportat la veniturile obtinute impreuna cu sotul, prin considerarea familiei ca reprezentand o entitate al carei reprezentant, si totodata contribuabil, ar fi petenta .

Imputernicirea (incheiata pentru reprezentarea sotului in cadrul inspectiei fiscale din data de 01.03.2008), la care organul de inspectie fiscala face referire in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu poate justifica considerarea ca fiind reprezentanta familiei privita ca „entitate” din perspectiva veniturilor realizate, entitate ale carei obligatii fiscale sunt calculate si impuse exclusiv si integral in sarcina petentei.

Stabilirea in mod ilegal a obligatiilor fiscale de plata a TVA in sarcina petentei rezulta si prevederile art. 28 si 72 din Codul de Procedura fiscala, potrivit carora fiecare persoana raspunde individual de obligatiile fiscale, fiind identificata de decizia ANAF cu codul de identificare fiscala.

Nu in ultimul rand, practica judiciara in materie s-a pronuntat in nenumarate randuri in sensul ca tratamentul fiscal aplicabil si in speta este in contradictie cu prevederile art. 35 Codul Familiei (in vigoare la data operatiunilor retinute de catre organul de inspectie fiscala) care reglementeaza patrimoniul comun al sotilor.

Astfel, din codul fiscal rezulta ca proprietatile cumparate separat de sotii trebuie impozitate separat, in timp ce in cazul proprietatilor cumparate in timpul casatoriei practica organelor fiscale la nivelul anului 2008 era de inregistrare a obligatiilor fiscale ale sotilor in procente de 50-50, chiar daca in Codul Familiei nu este stipulat un astfel de aspect.

Astfel, pentru stabilirea momentului depășirii plafonului de scutire a TVA, organul fiscal ar fi trebuit să ia în considerare că până la data de 04.06.2008 petenta împreună cu sotul a realizat venituri sub .. euro (întrucât plafonul de scutire de TVA trebuie apreciat pentru veniturile obținute din vânzarea bunurilor comune ca fiind de 70.000 euro, respectiv câte 35.000 euro fiecare), fapt necesar deoarece nu se poate considera în speta, că plafonul este stabilit la nivelul familiei considerată entitate, în conformitate cu prevederile art. 127 alin. 10 din Codul fiscal, al cărui reprezentant și subiect unic al impunerii ar fi petenta raportat la totalul veniturilor realizate împreună cu sotul.

Rationamentul practicat de organul fiscal încalcă definiția și scopul familiei, care fără îndoială nu este acela de a desfășura activități economice.

Chiar dacă livrarea unui bun imobil nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesar acordul expres al celuilalt sot, aceasta nu înseamnă că suma de bani intră în patrimonial unui singur sot, aceasta sumă fiind în continuare bun comun și trebuind tratată ca atare.

Asadar, momentul la care s-a considerat că petenta a depășit plafonul de scutire de TVA a fost stabilit în mod nelegal, dat fiind faptul că organul fiscal a omis faptul că pretul obținut din vânzarea, de către ambii soți, a unor bunuri deținute în devalmasie nu poate genera obligații fiscale de plată a TVA în sarcina unuia dintre soți, iar plafonul de scutire TVA care trebuie luat în considerare în acest caz pentru a stabili momentul de la care survine obligația înregistrării în scopuri de TVA este cel de 70000 euro (calculat ca fiind de 35000 de euro pentru fiecare, dat fiind faptul că sunt analizate în vederea impunerii venituri obținute de ambii soți, în devalmasie, și nu se poate considera că un plafon de 35.000 euro este stabilit la nivelul familiei); în plus, în mod abuziv organul fiscal a luat în considerare un plafon diminuat, deși nu există nici o prevedere legală care să permită diminuarea acestui plafon anual în cazul persoanelor fizice considerate a datora plată TVA raportat la pretul obținut din tranzacții imobiliare, prevederile art. 152 alin. 5 Cod fiscal nefiind incidente în această materie.

Decizia de impunere care face obiectul prezentei contestații este vădită ilegală și netemeinică având în vedere și modalitatea în care a fost stabilită baza impozabilă asupra căreia au fost calculate obligații de plată a TVA .

Astfel cum reiese din cuprinsul deciziei de impunere nr. 6771/06.07.2012 și al raportului de inspecție fiscală nr. 6519/39.06.2012, baza impozabilă stabilită pentru calcularea obligațiilor fiscale privind TVA ce revine petentei este de ..lei și se raportează la veniturile integrale obținute

împreună cu soțul reprezentând prețul primit în temeiul contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, corelativ transferului dreptului de proprietate în cota de 1/2 deținut în devalmasie.

Astfel cum s-a precizat anterior, în mod greșit s-a considerat petenta și soțul ca reprezentând o entitate, pentru care obligațiile de plată privind TVA sunt stabilite raportat la întreaga sumă obținută cu titlu de preț de ambii soți, obligațiile fiscale datorate de această „entitate” fiind puse integral în sarcina petentei.

În consecință, impunerea stabilită prin decizia care face obiectul prezentei contestații este nelegala, fiind contrară principiului fundamental în materie fiscală, potrivit căruia răspunderea în materie fiscală este personală, în conformitate cu art. 28 și art. 72 din Codul de procedură fiscală.

În materia principiului certitudinii impunerii fiscale, a considera o persoană care realizează vânzare de bunuri imobile ca fiind platitoare de TVA contravine prevederilor Codului fiscal în materia impozitului pe venit obținut din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

Astfel, potrivit art. 77<sup>A</sup>1 al. 4 Cod Fiscal, impozitul pe venit se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembramentele sale.

În speță, baza de impunere la care a fost calculat acest impozit a fost reprezentată, pentru fiecare tranzacție în parte de prețul vânzării declarat în cuprinsul contractului de vânzare-cumpărare, impozitul fiind achitat de cei doi soți cu ocazia fiecărei vânzări efectuate.

Potrivit art. 137 alin. (2) din Codul de Procedură fiscală, baza de impozitare în materie de TVA include impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoare adăugată.

Cu alte cuvinte, TVA se calculează asupra prețului brut în cazul vânzării unui bun, anterior plății oricărei alte taxe sau a oricărui alt impozit.

Aceasta, a fost de altfel și modalitatea de calcul în speță de față TVA fiind calculată asupra prețului de vânzare al bunurilor.

Cu toate acestea, impozitul pe venit, calculat și plătit cu ocazia vânzării a fost de asemenea calculat tot asupra întregului preț, deși conform dispozițiilor în materie de TVA mai sus indicate acesta trebuia calculat ulterior plății de TVA (în cazul în care aceasta ar fi fost într-adevăr datorată), baza de impunere fiind mai mică în raport de prețul vânzării.

Din cele prezentate, opinia petentei este aceea că în cazul în care se respectă reglementările în materie de TVA cu prioritate față de cele în materia impozitului pe venit, acesta nu a fost calculat asupra sumei corecte, impunându-se returnarea impozitului plătit suplimentar.

In cazul in care se respecta cu prioritate reglementarile in materia impozitului pe venit, se produce in mod automat imposibilitatea aplicarii dispozitiilor imperative cu privire la baza de impunere pentru TVA si , in egala masura se calculeaza TVA si asupra sumelor achitate .

In opinia petentei nu exista o solutie corecta in aceasta situatie, fiind evident faptul ca dispozitiile in materie de TVA si cele in materia impozitului pe venit sunt total incompatibile, tocmai pentru ca plata TVA nu a fost imaginata pentru astfel de situatii, fiind in sine incompatibila cu astfel de operatiuni si tranzactii.

Contradictia nu este o coincidenta, ci consacra de fapt vointa legiuitorului de a scuti tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal, fie ele chiar si repetate, de la orice fel de obligatie de plata TVA.

Si in situatia in care se accepta reincadrarea retroactiva a tranzactiilor, practic are loc o transformare a impozitului veniturilor persoanei fizice in impozit pe profit rezultat din activitati independente si ar fi necesara, practic, o corectare a tuturor actelor notariale intocmite in baza procedurii prevazute la art. 77<sup>1</sup> din Codul fiscal.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat obligatii fiscale, in urma unei interpretari si aplicari eronate si subiective a textelor normative in vigoare.

Tot in acest context, organul de inspectie fiscala retine faptul ca la calcularea TVA s-a tinut cont de prevederile Ordinului MF nr. 1873 din data de 12 aprilie 2011, potrivit caruia:

*„pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, taxa pe valoare adaugata colectata aferenta se determine in functie de vointa partilor rezultata din contracte sau alte mijloace de proba administrate (...), dupa cum urmeaza:*

*a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrarii conform prevederilor pct. 23 al. 1 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI-Taxa pe Valoare 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 al. 2 din Normele metodologice de aplicare a titlului VI- Taxa pe valoare 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".*

Intrucat in contractele de vanzare cumparare nu fac referire la TVA, organul de inspectie fiscala a calculat TVA prin aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii tranzactiei.

Normele legale invocate de catre organul de inspectie fiscala au fost aplicabile incepand cu data de 20.04.2011, aceste norme nu isi gasesc aplicarea decat la un moment ulterior intrarii lor, fiind exclusa incidenta retroactiva a acestui text legal referitor la operatiunile realizate pana la data de 20.04.2011, relevante in stabilirea bazei impozabile fiind prevederile legale existente la data efectuarii respectivelor operatiuni, si nu cele in vigoare la data stabilirii din oficiu a calitatii de persoana impozabila.

In al doilea rand, chiar daca se accepta incidenta ordinului mentionat in ceea ce priveste operatiunile retinute in speta, aceste prevederi nu contrazic cu nimic sustinerile anterioare, avand in vedere faptul ca normele metodologice fac referire, la alin. 2 al punctului 23, la operatiuni pentru care nu este necesara emiterea unei facturi si la alte situatii in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa.

Ipoteza prevederilor contractuale vizeaza in realitate situatia existentei unor prevederi contractuale expruse in cuprinsul contractului (care in cazul contractelor de vanzare cumparare incidente in speta nu exista), ramanand asadar doar ipoteza naturii operatiunilor realizate.

Operatiunile realizate nu sunt de o asemenea natura, dat fiind faptul ca petenta nu avea calitatea de persoana impozabila, precum si raportat la neindeplinirea conditiilor pentru retinerea obligatiei de plata a TVA.

Raportat la neacordarea dreptului de deducere, s-a retinut faptul ca petenta nu a indeplinit conditiile prevazute de art. 147<sup>1</sup> alin. 1 din Codul Fiscal, respectiv ca nu avea la acel moment calitatea de persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA.

Organul de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat normele legale in vigoare, in sensul ca, daca posibilitatea exercitarii dreptului de deducere ia nastere doar ulterior momentului in care este stabilita calitatea de platitor TVA pentru perioada relevanta, aspectele mentionate trebuie insa in mod necesar coroborate cu prevederile art. 145 alin. 1 din Codul fiscal: *„ dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoare adaugata deductibila devine exigibila”*.

Din coroborarea acestor prevederi rezulta ca TVA deductibila aferenta perioadei pentru care s-au stabilit obligatiile de plata devine exigibila cu ocazia incheierii fiecareia dintre operatiunile de vanzare-cumparare de imobile, deoarece este simultana exigibilitatii TVA.

Cu toate acestea, dreptul de deducere nu putea fi in mod efectiv exercitat decat ulterior momentului inregistrarii in scopuri de TVA pentru perioada in discutie, asadar ulterior emiterii deciziei de impunere.

In acest caz, fiind indeplinite conditiile legale, organul de

inspectie fiscala este obligat sa scada din valoarea TVA colectata valoarea TVA deductibila pentru perioada (nascuta la acelasi moment la care s-a nascut obligatia de plata TVA), de vreme ce exigibilitatea dreptului de deducere a intervenit la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare.

Organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare aceste prevederi speciale in materie de deducere a TVA, respectiv reconsiderarea intregii situatii fiscale in ceea ce priveste TVA, considerand de fapt ca dreptul de deducere nu ar lua nastere la momentul la care TVA a devenit exigibila, ci doar daca la acel moment avea calitatea de persoana inregistrata in scopuri de TVA.

In situatia in care petenta a devenit de drept platitoare de TVA pentru perioada retinuta ca urmare a actiunii de inspectie fiscala, acesteia ii sunt aplicabile toate reglementarile pe linie de TVA, nu numai in ceea ce priveste obligatia colectarii la vanzare, ci si a deducerii TVA aferenta achizitiilor pentru realizarea veniturilor respective.

Din moment ce organul de inspectie fiscala dispunea de informatiile necesare in vederea declararii unei persoane ca fiind platitoare de TVA, nu poate impune conditii suplimentare care sa anihileze dreptul de deducere aferent acestei taxe.

O astfel de abordare este in acord si cu jurisprudenta CJCE in materie, in considerarea principiului neutralitatii fiscale.

Astfel, dreptul de deducere TVA trebuie sa fie acordat daca au fost indeplinite cerintele de fond, chiar daca au fost omise de catre persoanele impozabile anumite cerinte de forma.

Totodata, Curtea a apreciat ca TVA nu trebuie sa reprezinte o cheltuiala ocazionata de desfasurarea unei afaceri (un cost), ci trebuie sa poata fi aplicat dreptul de deducere pentru toate operatiunile realizate in amonte.

Directiva a VI-a TVA are ca si obiectiv lupta impotriva fraudei si a evaziunii fiscale, dar acest scop nu poate fi depasit de practici abuzive ale statelor membre, de natura sa lipseasca dreptul de deducere.

O astfel de masura, conform jurisprudentei Curtii, poate fi adoptata de catre statele semnatare doar in situatia in care tranzactia din care deriva dreptul de deducere reprezinta o practica abuziva, iar pentru a califica o practica ca fiind abuziva, tranzactia desfasurata trebuie dovedit ca nu a respectat prevederile Directivei si ale legislatiei de transpunere.

In realitate, neutralitatea TVA se asigura tocmai prin instituirea mecanismului de deducere a taxei deductibile, in baza caruia suma totala a TVA colectata va fi intotdeauna aceeasi, deoarece va depinde exclusiv de pretul facturat consumatorului final (care nu are drept de deducere) si de cota TVA aplicabila.

Organul de inspecte fiscala nu acorda drept de deducere pentru operatiunile realizate de la momentul exigibilitatii taxei ceea ce atrage dupa sine si o calcularea eronata a accesoriilor, acestea neputand fi in fapt calculate decat asupra TVA datorata, si nu asupra TVA colectata.

Deasemenea, organul de inspectie fiscala a retinut ca sunt indeplinite conditiile privind cota redusa de 5% doar pentru vanzarea a 15 apartamente.

In acest context, organul de inspectie fiscala face referire la prevederile art. 140 alin. 2 ind. 1 lit. c pct. 1 si 2 din Codul fiscal, considerand ca aplicabilitatea acestei prevederi este conditionata de existenta declaratiei pe proprie raspundere a cumparatorului, care sa fi fost pusa la dispozitia vanzatorului anterior sau cel tarziu concomitent cu momentul livrarii bunului imobil.

Cu toate acestea, este ignorat contextul legislativ din perioada 2008-2009, respectiv modificari pe care le-au suferit normele metodologice in acest domeniu, dand un alt sens acestor norme legale in vigoare la data tranzactiilor, in sensul in care *"aplicarea cotei reduse de 5% este conditionata de prezentarea declaratiei cumparatorului inainte sau la data perfectarii tranzactiei"*.

In conformitate cu prevederile art. 140 din Codul fiscal in forma in vigoare in intervalul respectiv, cotele TVA aplicabile sunt:

- cota standard de 19% ce se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduse;
- cota redusa de 5% care se aplica bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite; cota aplicabila este in toate situatiile cota in vigoare la data la care intervine faptul generator.

Pentru livrarile de bunuri imobile in baza prevederilor art. 134<sup>1</sup> din Codul fiscal, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul proprietatii, respectiv la momentul incheierii contractelor de vanzare cumparare.

Regimul de impozitare in cota redusa de 5% a fost reglementat prin OUG nr. 200/2008 care intra in vigoare la data de 15.12.2008; normele metodologice de aplicare a acestor prevederi au fost adoptate prin HG nr. 1618/2008, intrata in vigoare la data de 22.12.2008.

Asadar, exista un decalaj temporar intre momentul la care a intrat in vigoare legea fiscala si momentul intrarii in vigoare a normelor metodologice (obligatia prezentarii declaratiei notariale fiind reglementata strict de aceasta din urma).

Pentru vanzarile realizate in perioada 15.12.2008-22.12.2008 nu poate fi aplicabila conditia prezentarii unei declaratii notariale in vederea aplicarii cotei reduce de TVA, deoarece persoanele impozabile nu puteau anticipa, pana la data de 22.12.2008, obligativitatea detinerii unei declaratii notariale.

Potrivit principiului neretroactivitatii legii civile noi, o lege se aplica numai situatiilor care se ivesc ulterior intrarii ei in vigoare, rezulta astfel pe cale de consecinta, ca asupra vanzarilor realizate anterior datei de 22.12.2008 se va aplica cota redusa de 5%, fara a fi necesara prezentarea declaratiei notariale mentionate.

Referitor la tranzactiile incheiate ulterior adoptarii HG nr. 1618/2008, aplicarea cotei reduce de 5% era conditionata de prezentarea unei declaratii notariale pe baza careia cumparatorii sa declare ca la data incheierii contractului de vanzare-cumparare indeplinesc conditiile impuse de prevederile art. 140 al. 2<sup>1</sup> lit. c din Codul Fiscal.

Din formularea exacta a textului legal in discutie reiese cu claritate faptul ca aplicarea la momentul livrarii bunului a cotei reduce este conditionata de prezentarea declaratiei notariale chiar si in viitor.

Acest aspect rezulta si din faptul ca aceasta declaratie doar consfinteste in mod definitiv indeplinirea conditiilor necesare la data vanzarii, forta sa fiind o forta pur probanta, si nu constitutiva. Astfel, daca un asemenea act juridic emis la data livrarii este prezumat ca facand proba indeplinirii conditiilor prevazute de art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit. c pct. 1 si 2, in egala masura o asemenea declaratie intocmita ulterior livrarii va genera aceeasi prezumtie. Declaratia intocmita ulterior livrarii va acoperi nu doar perioada anterioara tranzactiei, ci si perioada scursa de la data livrarii pana la data emiterii declaratiei. In speta, exista astfel de declaratii notariale pentru toate vanzarile incheiate in intervalul 2008-2009, fiind astfel indeplinite pe deplin conditiile necesare aplicarii cotei reduce de 5%.

Prin adoptarea HG nr. 1620/2009 au fost modificate normele metodologice de aplicare a cotei reduce de 5%, modificarea constand in mentionarea clara a faptului ca declaratia notariala trebuie prezentata inainte sau in momentul livrarii locuintei, dar aceste modificari sunt aplicabile doar incepand cu data de 01.01.2010.

Petenta a luat la cunostinta de obligatia de plata a TVA doar in urma inspectiei fiscale efectuate, astfel ca la data vanzarii imobilelor nu avea cum sa solicite si sa obtina declaratia prevazuta de reglementarile procedurale.

Asupra tuturor aspectelor mai sus mentionate s-a pronuntat si Curtea de Apel Cluj in dosarul ...validand aceste argumente (anexat in probatiune decizia pronuntata in acest dosar).



In concluzie obligatiile de plata stabilite in urma aplicarii cotei standard de 19% pentru tranzactiile realizate in intervalul 30.09.2008-31.12.2011 nu pot fi justificate, motiv pentru care petenta solicita anularea acestor obligatii de plata.

**II. Raportul de inspectie fiscala nr... in baza caruia s-a emis Decizia de impunere nr....** s-a incheiat in baza prevederilor OG nr. 92/2003, republicata si ca urmare a adreselor nr... si nr... emise de ANAF - Directia generala legislatie si proceduri fiscale.

In baza acestor adrese si in baza Declaratiilor informative privind veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, formular 208, depusa de notarii publici la AFPM Timisoara, s-a procedat la efectuarea un control inopinat, pentru stabilirea starii de fapt fiscale privind TVA aferenta veniturilor obtinute din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal de catre persoana fizica F.. CNP 2... cu domiciliul in localitatea T..

In urma verificarii s-a constatat ca doamna F.. a desfasurat activitati economice si a obtinut venituri cu caracter de continuitate din tranzactionarea proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal dar nu s-a declarat si inregistrat in scopul de TVA la organul fiscal teritorial, fapt pentru care a fost propusa pentru efectuarea unei inspectii fiscale .

Obiectivul inspectii fiscale a fost verificarea respectarii prevederilor legale privind taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor privind proprietatile imobiliare din patrimoniul personal, perioada supusa verificarii fiind 01.01.2007-31.12.2011.

Organul de inspectie fiscal a procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului potrivit prevederilor art. 153 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Bunurile imobile tranzactionate de petenta au fost detinute in coproprietate cu sotul Fazakas Imre, respectiv in coproprietate cu sotii M.. (cota parte de 50%).

Intrucat bunurile imobile tranzactionate au fost detinute in coproprietate cu sotul, d-na F.. a fost desemnata ca reprezentant legal al familiei conform imputemicirii din 14.03.2012.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala doamna F..a prezentat un numar de 36 de contracte de vanzare - cumparare autentificate de catre notarii publici si declarate prin Declaratia informativa privind veniturile din transferal proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal (formular 208), in perioada 01.01.2007 -31.12.2011, aceste contracte fiind puse la dispozitia organului fiscal si de notarii publici unde s-au incheiat tranzactiile.

In urma verificarii contractelor de vanzare-cumparare privind bunurile imobile tranzactionate, organul de inspectie fiscala a stabilit ca doamna C.. impreuna cu sotul au realizat activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal care au fost utilizate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, dobandind astfel calitatea de persoana impozabila in conformitate urmatoarelor prevederi legale :

-art.127, alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Persoane impozabile si activitatea economică*

*ART. 127*

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

*(2) in sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole si activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.*

*(2<sup>^</sup>1) Situatiile in care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.*

- pct.3 alin. (1) din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice 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”.*

- pct.68, alin.(2) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“ In sensul alin. (1) lit. a) si b), livrarile de bunuri si prestarile de servicii sunt considerate ocazionale daca sunt realizate o singura data in cursul unui an.”*

-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.”*

- 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 găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate".*

Organele de inspecție fiscală au constatat că livrarea de bunuri imobile, reprezentând apartamente (mansarde) este impozabilă în România potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare:

*ART. 126*

*" (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);"*

Au fost prezentate organului de inspecție fiscală autorizațiile de construire și procesele verbale de recepție finală pentru imobilele situate în Timișoara, astfel :

- str. A... autorizația de construcție nr...și procesul verbal de recepție finală nr... pentru mansardare bloc de locuințe rezultând P+4E+M cu 24 apartamente la mansarda;

- str.AA.. - autorizația de construcție nr...și procesul verbal de recepție finală nr... pentru mansardare bloc de locuințe tip S+P+4 rezultând S+P+4E +M cu 4 apartamente la mansarda;

- str. M.. Nicolae Iliesu. - autorizația de construcție nr...și procesul verbal de recepție finală din 13.08.2008 pentru mansardare bloc tip S+P+4E, rezultând S+P+4E +M ;

- str.L... autorizația de construcție nr. 208/05.02.2009 și procesul verbal de recepție finală nr... pentru mansardare bloc tip S+P+4E, rezultând S+P+4E +M;

- str.C.. - autorizația de construcție nr... și procesul verbal de recepție finală nr...pentru mansardare bloc tip S+P+4E rezultând 4 apartamente la mansarda;

- str. L...- autorizatia de constructie nr...si procesul verbal de receptie finala nr... pentru mansardare bloc tip P+4E rezultand P+4E+M cu 24 apartamente;
- str. M...(L..- autorizatia de constructie nr... si procesul verbal de receptie finala nr.... pentru mansardare bloc tip P+4E, rezultand P+4E+M;
- str. Tibiscum nr. 8- autorizatia de constructie nr. 1248/15.05.2008 si procesul verbal de receptie finala nr. 32/28.08.2008 pentru mansardare bloc tip P+4E, rezultand P+4E+M;
- B-dul D.. - autorizatia de constructie .. si procesul verbal de receptie finala din 12.03.2008 pentru mansardare bloc tip S+P+4E, rezultand S+P+4E +M cu 24 apartamente;
- R...- autorizatia de constructie ...si procesul verbal de receptie finala nr. .. pentru mansardare bloc tip S+P+4E, rezultand S+P+4E +M cu 18 apartamente.

In anul 2008 doamna F.. impreuna cu sotul F. au incheiat 13 contracte de vanzare- cumparare in valoare totala de .. lei, din care 9 contracte reprezinta vanzare apartamente situate la mansarda (constructii noi) si 4 contracte reprezinta vanzare apartamente constand in uscatorii neamenajate (constructii vechi).

Tranzactiile privind cele 4 uscatorii neamenajate nu sunt operatiuni taxabile, fiind constructii vechi, dar valoarea acestora se ia in calcul la stabilirea plafonului de scutire conform prevederilor art.152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*" Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din operatiunile scutite cu drept de deducere si 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".*

Din verificarile efectuate s-a constatat ca dupa tranzactia efectuata in data de 04.06.2008 reprezentand vanzare apartament situat la mansarda, contribuabilul a realizat o cifra de afaceri de .. lei superioara plafonului de scutire (119.000 lei/12 luni\*7 luni = 69.417 lei) prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 35.000 euro.

Contribuabila avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2008.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind

TVA de plata si accesorii aferente, conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriiile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153", coroborat cu pct. 62, alin. (2) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :*

*" 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".*

In consecinta, in anul 2008 contribuabila a realizat operatiuni impozabile, respectiv livrari de constructii noi (apartamente situate la mansarda) pentru care nu s-a aplicat scutirea prevazuta la art 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*"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".*

Doamna F... nu a solicitat inregistrarea ca platitoare de TVA in regim normal, potrivit art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, nu a intocmit si nu a depus decontul de taxa pe valoarea adaugata prevazut la art. 156<sup>A</sup>2, alin. (1) din acelasi act normativ.

Astfel, dupa data de 01.08.2008 persoana fizica Fazakas Camelia impreuna cu sotul F...au incheiat 6 contracte de vanzare-cumparare in valoare de .. lei, reprezentand apartamente situate la mansarda.

Pentru vanzarea celor 6 apartamente au fost eliberate de catre Primaria Municipiului Timisoara autorizatii de constructie , astfel ca imobilele tranzactionate ( apartamente la mansarda) sunt constructii noi si, in consecinta, vanzarea acestora este operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

In anul 2009 au fost incheiate 20 contracte de vanzare-cumparare in valoare totala de 1.405.102 lei, vanzarile constand in apartamente noi construite la mansarda, vanzarea acestora fiind operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

In anul 2010 au fost incheiate 5 contracte de vanzare -cumparare in valoare totala de ...lei reprezentand apartamente noi situate la mansarda, vanzarea acestora fiind considerata operatiune taxabila din punct de vedere al TVA.

Totalul tranzactiilor efectuate in perioada verificata a fost de 38 de tranzactii imobiliare, din care 7 tranzactii imobiliare nu sunt taxabile, 31 de tranzactii imobiliare fiind constructii noi ( mansarde) care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata.

Plafonul de 119.000 prevazut ca si scutire a fost depasit in luna iunie 2008, contribuabilul avand obligatia inregistrarii in scopul de TVA incepand cu de data de 01.08.2008.

Deoarece in contractele de vanzare cumparare privind tranzactiile imobiliare efectuate partite contractante nu au facut precizari in ceea ce priveste TVA (valoarea de vanzare nu contine TVA), organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil respectiv 30.09.2008 - 31.12.2011.

Valoarea totala a tranzactiilor care reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA ( vanzari de apartamente situate la mansarda) a fost in valoare totala de ... lei.

Pentru tranzactii in suma de ... lei s-a aplicat cota standard de 19% - TVA aferenta in suma de .. lei, pentru tranzactii in suma de .. lei s-a aplicat cota redusa de 5% - TVA aferenta fiind in suma de .. lei, total TVA de plata fiind in suma de .. lei.

Pentru TVA stabilita de plata au fost calculate majorari de intarziere in suma de .. lei si penalitatile de intarziere in suma de .. lei.

**III. Având în vedere actele si documentele** depuse în sustinerea cauzei, motivele invocate de petenta si prevederile actelor normative în vigoare se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice Timis - prin Biroul Solutionare contestatii este investita a se pronunta daca în mod corect si legal organul de inspectie fiscala a stabilit în sarcina contestatoarei obligatii fiscale in suma totala de 500.541 lei, reprezentand:

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

**In fapt,** in perioada verificata, d-na F.. impreuna cu sotul F.. a efectuat tranzactii privind constructii noi, operatiuni taxabile din punct de

vedere al TVA, respectiv vanzari de apartamente construite la mansarda, in valoare totala de ..lei , pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit TVA datorata in suma totala de .. lei si accesorii aferente in suma totala de .. lei.

Contestatoarea solicita ca organul de solutionare a contestatiei sa constate nulitatea deciziei atacate si anulara tuturor debitelor stabilite prin aceasta intrucat actul administrativ fiscal mai sus indicat (decizia de impunere) este lovit de nulitate ca urmare a lipsei din continutul sau a unuia dintre elementele expres prevazute in art. 43 din Codul de Procedura Fiscala, respectiv actul administrativ atacat nu contine numele, prenumele si calitatea unei persoane imputernicite potrivit legii sa reprezinte organul fiscal, nefiind semnata de catre directorul general.

Fata de sustinerile petentei organul fiscal imputernicit cu solutionarea contestatiei precizeaza urmatoarele :

- *Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale este reglementata prin ORDINUL ANAF nr. 1.415 din 11 august 2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice:*

*“ Formularul "Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala la finalizarea inspectiei fiscale pentru stabilirea taxei pe valoarea adaugata si a altor obligatii fiscale (cu exceptia impozitului pe venit) la persoana fizica sau asocierile de persoane fizice neanregistrate la organele fiscale.*

*"Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale" va cuprinde taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale suplimentare impreuna cu accesoriile aferente acestora, inscise in "Raportul de inspectie fiscala incheiat la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale".*

*Formularul "Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale" se intocmeste de catre echipa de inspectie fiscala, se avizeaza de seful de serviciu/birou/compartiment si se aproba de conducatorul activitatii de inspectie fiscala de care apartine echipa de inspectie fiscala."*

Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. .. contestata de petenta a fost emisa cu respectarea prevederilor legale, fiind semnata de seful de serviciu si de catre conducatorul activitatii de inspectie fiscala a carui competenta nu poate fi contestata, prin urmare sustinerile petentei sunt neintemeiate.

In continutul contestatiei petenta sustine ca nu are calitatea de persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal, intrucat nu are calitatea de producator, comerciant, prestator de servicii si nu a desfasurat prin tranzactiile efectuate activitati extractive, activitati agricole, activitati specifice profesiilor libere sau asimilate acestora.

Tranzactiile imobiliare desfasurate nu constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, o vanzare difera de o activitate de exploatare.

Asimilarea vanzarii unui activitati de exploatare nu este una legala chiar daca s-ar avea in vedere o interpretare fortata in acest sens a HG nr. 44/2004 care cuprinde normele de aplicare a Codului Fiscal, intrucat potrivit prevederilor art. 139 (1) din Constitutia Romaniei *impozitele si taxele si orice alte venituri ale bugetului de stat si bugetului asigurarilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege*", ori printr-o hotarare de guvern nu se pot stabili impozite si taxe.

Fata de sustinerile petentei organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 au caracter explicativ si nu modifica un impozit sau o taxa .

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 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.

Prin urmare prin HG nr. 44/2004 nu se stabilesc impozite si taxe noi asa cum, eronat, sustine petenta.

Din documentele depuse la dosarul contestatiei se retine ca in anul 2008 doamna F.. impreuna cu sotul F.. au incheiat 13 contracte de vanzare- cumparare in valoare totala de ... lei, din care 9 contracte reprezinta



vanzare apartamente situate la mansarda (constructii noi) si 4 contracte reprezinta vanzare apartamente constand in uscatorii neamenajate (constructii vechi).

Din documentele aflate la dosarul contestatiei se retin urmatoarele :

- pentru apartamentele noi construite la mansarda situate in B-dul D...petenta a obtinut autorizatia de constructie nr. 433/14.02.2008, procesul verbal de receptie finala fiind in data de 12.03.2008; aceste apartamente au fost vandute in perioada imediat urmatoare (04.06.2008 ap.22, in data de 10.07.2008 ap. 25, in data de 23.07.2005 ap. 24, in data de 14.10.2008 ap. 23);

- pentru apartamentele noi construite la mansarda situate in str. T.. s-a obtinut autorizatia de constructie nr....si procesul verbal de receptie finala nr...; aceste apartamente au fost vandute in perioada urmatoare (30.09.2008 apartamentul nr.23, 12.12.2008 apartamentul nr.22). (exemplele continua)

Astfel, se constata ca in perioada cuprinsa intre data incheierii proceselor verbale de receptie la terminarea lucrarilor de construire si data vanzarii, apartamentele vandute nu au fost utilizate de catre petenta impreuna cu sotul in scop personal, nefiind ocupate de catre acestia.

**In drept**, in vederea stabilirii calitatii de persoana impozabila a familiei, operatiunile de exploatare a bunurilor imobile, trebuie sa intruneasca cumulativ prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

*"in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

- a) *constitute 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);"*

In ceea ce priveste prevederile art. 126 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, familia F.. a efectuat livrari de bunuri cu plata, respectiv tranzactii cu apartamente, constructii noi.

In cea ce priveste prevederile art. 126 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu privire la locul livrarii bunurilor, in conformitate cu prevederile art. 132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal locul livrarii pentru bunurile imobile tranzactionate de petenta este in Romania, respectiv acolo unde se gasesc bunurile imobile

in momentul in care are loc livrarea si sunt puse la dispozitia beneficiarului, pentru bunurile care nu sunt expediate sau transportate, bunurile imobile tranzactionate aflandu-se a pe teritoriul Romaniei.

Referitor la indeplinirea conditiei prevazuta la art. 126 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila familia (constituita din sotia SI SOT ) au realizat de o maniera independenta activitati economice constand in livrari de bunuri imobile din patrimoniul personal detinut in coproprietate devalmasa, care nu au fost utilizate in scopuri personale, pentru obtinerea de venituri cu caracter de continuitate dobandind astfel calitatea de persoana impozabila, asa cum este definita la art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

*"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".*

Referitor la indeplinirea conditiei prevazuta la art. 126 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, livrarea bunurilor a rezultat din activitati economice deoarece conform art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal *„activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile agricole si activitatile liberale sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.*

In explicitarea art. 127 alin. (2) enuntat mai sus, la pct. (2) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, legiuitorul precizeaza : *„ (1) 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 acelasi sens, al motivarii caracterului de continuitate al activitatii economice de exploatare a bunurilor imobile detinute in proprietate, in Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 se precizeaza ca: *”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.”*

Potrivit prevederilor legale enuntate, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi

desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Ori, in speta este demonstrat ca acele imobile au fost destinate vanzarii si deci afectate folosirii lor in alte scopuri decat cele personale, iar pe cale de consecinta operatiunile de vanzare intra in sfera de aplicare a TVA.

Se retine că, independent de calificarea tranzactiilor din Codul Civil, în materia fiscală determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozitiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin. (3) din acelasi act normativ, conform căroră:

*„în materie fiscală, dispozitiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal.”*

Astfel, din aprofundarea dispozitiilor legale de mai sus, se desprinde concluzia potrivit căreia legiuitorul a urmărit să impună Codul fiscal ca reglementare internă supremă în domeniul fiscalității, iar potrivit doctrinei, interpretarea se face în strictă concordantă cu intentia legiuitorului.

In concluzie tranzactiile imobiliare desfasurate de petenta constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate sustinerile petentei referitoare la acest capat de cerere fiind neintemeiate .

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca s-a depasit plafonul de scutire de TVA la data de 04.06.2008 prin incasarea sumei de ..lei.

In opinia petentei stabilirea obligatiilor de plata a TVA incepand cu data de 01.08.2008, nu este legala si conforma cu prevederile fiscale in materie , intrucat petenta nu poate fi considerata persoana impozabila in acceptiunea data acestei notiuni potrivit art. 127 din Codul fiscal.

Plafonul de scutire a TVA nu poate avea un quantum diminuat prin raportare la prevederile art. 152 alin. 5 din Codul fiscal, dat fiind faptul ca petenta este persoana fizica considerata persoana impozabila din perspectiva obligatiei de plata a TVA pentru tranzactiile imobiliare realizate, neputandu-se stabili un moment al infiintarii ca subiect de drept in cursul unui an calendaristic.

Referitor la acest capat de cerere organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca, asa cum s-a precizat anterior, tranzactiile imobiliare desfasurate de petenta constituie activitate economica de exploatare a bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In speta sunt aplicabile prevederile art.152, alin. (5) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

*"Pentru persoana impozabila care incepe o activitate economica in decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevazut la alin. (1) se determina proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului, fractiunea de luna considerandu-se o luna calendaristica intreaga".*

Prin urmare, dupa tranzactia efectuata in data de 04.06.2008 reprezentand vanzare apartamente situat la mansarda, petenta a realizat o cifra de afaceri de ...lei, superioara plafonului de scutire (119.000 lei/12 luni\*7 luni = 69.417 lei) prevazut de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,art.152, alin.(1)

In aceste conditii petenta avea obligatia inregistrarii ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire potrivit prevederilor art.153, alin. (1), lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, devenind astfel platitoare de TVA incepand cu data de 01.08.2008.

Referitor la stabilirea cifrei de afaceri realizate in functie de care a fost apreciat momentul depasirii plafonului de scutire si obligatia inregistrarii ca platitoare de TVA, organul de inspectie fiscala a luat in calcul veniturile obtinute din vanzarea bunurilor detinute in proprietate in cota de 1, in devalmasie.

Petenta sustine ca este eronata aprecierea organului de inspectie fiscala si anume ca cei doi sotii constituie o entitate, o forma de asociere in intelesul taxei pe valoare adaugata in ceea ce priveste activitatea desfasurata constand in vanzari de imobile .

In acest sens, sustine ca organul de inspectie fiscala a ignorat prevederile legale care stabilesc starea de devalmasie a bunurilor comune, context in care nu poate fi stabilita pana la partaj cota ce revine fiecaruia dintre sotii (aprecierea ca petenta , respectiv sotul au obtinut o cota de 1/4 din pret fiecare fiind neconform cu prevederile legale care stabilesc regimul bunurilor comune ale sotilor).

Este eronata interpretarea organului de inspectie fiscala de a considera petenta ca reprezentant al familiei, privita ca o entitate si, totodata stabilirea momentului de la care a fost depasit plafonul de scutire de TVA prin luarea in considerare a veniturilor obtinute de ambii sotii, desi nivelul plafonului se raporteaza la o singura persoana.

Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei si prevederile legale in vigoare, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 18 din Codul fiscal:

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

In conformitate cu prevederile pct. 3 alin. 6 din Normele metodologice date în aplicarea art. 127:

*„în cazul în care bunurile imobile sunt detinute în coproprietate de o familie, daca exista obligatia înregistrarii în scopuri de taxa pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa îndeplineasc aceasata obligatie.”*

Având în vedere cele precizate anterior, se retine ca imobilele detinute reprezinta proprietatea comuna a celor doi sotii, iar în conformitate cu prevederile legale citate unul dintre sotii va fi desemnat sa îndeplineasca aceasta obligatie .

Sustinerea petentei ca impunerea este nelegala, fiind contrara principiului fundamental in materie fiscala, potrivit caruia raspunderea in materie fiscala este personala, in conformitate cu art. 28 si art. 72 din Codul de procedura fiscala nu poate fi retinuta în solutionarea favorabilă a cauzei, întrucât vânzarea bunurilor detinute în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre sotii fiind necesar acordul si semnătura celuilalt pentru efectuarea livrărilor.

Totodată, se retine că devălmășia, reprezintă forma dreptului de proprietate comună, ce se particularizează prin aceea că titularii săi nu au determinată nici măcar o cotă-parte ideală, matematică, din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefractionate în materialitatea lor.

Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre sotii, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale sotilor, orice conventie contrară fiind nulă.

Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită, sotii administrează si folosesc împreună bunurile comune si dispun tot astfel de ele.

Oricare dintre sotii, exercitând singur aceste drepturi, este socotit

ca are și consimțământul celuilalt sot, cu toate acestea, nici unul dintre soti nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt sot.

Referitor la susținerile petentei, respectiv persoanele care încheie contracte de vânzare-cumpărare bunuri imobile și sunt platitoare de TVA sunt într-un dezacord cu prevederile Codului Fiscal în materia impozitului pe venituri obținute din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

Opinia petentei este aceea că în cazul în care se respecta reglementările în materie de TVA cu prioritate față de cele în materia impozitului pe venit, acesta nu a fost calculat asupra sumei corecte, impunându-se returnarea impozitului plătit suplimentar.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat obligații fiscale, în urma unei interpretări și aplicări eronate și subiective a textelor normative în vigoare.

Intrucât în contractele de vânzare-cumpărare nu se face referire la TVA, organul de inspecție fiscală a stabilit TVA prin aplicarea cotei standard de 19% asupra valorii tranzacției.

Normele legale invocate de către organul de inspecție fiscală au fost aplicabile începând cu data de 20.04.2011, aceste norme nu își găsesc aplicarea decât la un moment ulterior intrării lor, fiind exclusă incidenta retroactivă a acestui text legal referitor la operațiunile realizate până la data de 20.04.2011, relevante în stabilirea bazei impozabile fiind prevederile legale existente la data efectuării respectivelor operațiuni, și nu cele în vigoare la data stabilirii din oficiu a calității de persoană impozabilă.

Față de susținerile petentei precizăm următoarele:

- impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal s-a stabilit potrivit prevederilor art. 77<sup>1</sup>, alin.(4):

*“(4) Impozitul prevăzut la alin. (1) și (3) se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate sau dezmembramentele sale. În cazul în care valoarea declarată este inferioară valorii orientative stabilite prin expertiză întocmită de camera notarilor publici, impozitul se va calcula la nivelul valorii stabilite prin expertiză, cu excepția tranzacțiilor încheiate între rude ori afini până la gradul al II-lea inclusiv, precum și între soti, caz în care impozitul se calculează la valoarea declarată de părți în actul prin care se transferă dreptul de proprietate.”*

- baza de impozitare privind TVA a fost stabilita in conformitate cu prevederile art. 137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal :

*„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;”*

- cota de taxa a fost stabilita conform prevederilor art. 140, alin. 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile 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.”*

Deasemenea s-a luat in considerare si Decizia nr. 2/12.04.2011 a Comisiei Fiscale Centrale 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 HG 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 HG 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”.*

In contractele de vanzare-cumparare autentificate de notarii publici, pretul de vanzare nu prevede ca include TVA, nu se mentioneaza nimic cu privire la TVA.

Conform vointei partilor din contract pretul perceput nu cuprinde si TVA datorata potrivit Titlului VI din Legea nr. 571/2003.

Prin urmare, in speta au fost aplicate corect prevederile legale in ceea ce priveste TVA .

Argumentele petentei ca TVA trebuia extrasa din pret si nu aplicata la pret nu pot fi luate in considerare intrucat contravin prevederilor art. 137 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 care prevede ca baza impozabila este constituita din contrapartida obtinuta de furnizor si care a ramas la dispozitia vanzatorului cat si a art. 140 din Legea nr. 571/2003 care prevede ca TVA se aplica la baza impozabila.

Procedeul sutei marite pentru determinarea taxei, respectiv  $19 \cdot 100 / 119$  sau  $5 \cdot 100 / 105$  in cazul cotei reduse, se aplica doar atunci cand pretul de vanzare include si taxa.

Referitor la aplicarea retroactiva a prevederilor privind TVA precizam ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ, notiunile de persoana impozabila, caracter de continuitate si activitate economica existand in Codul fiscal, inca de la publicare.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere

Petenta sustine ca organul de inspectie fiscala a interpretat in mod eronat normele legale in vigoare, in sensul ca, daca posibilitatea exercitarii dreptului de deducere ia nastere doar ulterior momentului in care este stabilita calitatea de platitor TVA pentru perioada relevanta, aspectele mentionate trebuie insa in mod necesar coroborate cu prevederile art. 145 alin. 1 din Codul Fiscal, respectiv „*dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa pe valoare adaugata deductibila devine exigibila*”.

Astfel ca TVA deductibila aferenta perioadei pentru care s-au stabilit obligatiile de plata devine exigibila cu ocazia incheierii fiecareia dintre operatiunile de vanzare-cumparare de imobile deoarece este simultana exigibilitatii TVA.

Organul de inspectie fiscala avea obligatia sa scada din valoarea TVA colectata valoarea TVA deductibila de vreme ce exigibilitatea dreptului de deducere a intervenit la momentul incheierii contractelor de vanzare-cumparare, iar exercitarea efectiva a acestui drept (desi deja nascut) este posibila de-abia ulterior inspectiei fiscale.

Astfel, dreptul de deducere TVA trebuie sa fie acordat daca au fost indeplinite cerintele de fond, chiar daca au fost omise de catre persoanele impozabile anumite cerinte de forma.

Fata de sustinerile petentei organul de solutionare a contestatiei precizeaza ca in speta sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

- art. 145 din Codul fiscal,

Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

“ (1) *Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

(2) *Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

a) *operatiuni taxabile;*



(...)

(3) *Daca nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art. 128 alin. (8) si la art. 129 alin. (5).*

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153.”*

Norme metodologice:

“ 45. (1) *In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice. Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.*

(2) *Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

a) *bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;*

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.(...)”*

- art. 152 alin. 8 din Codul fiscal:

- “ (8) *Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:*

a) *nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizitiilor, in conditiile art. 145 si 146;*

b) *nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;*

c) *este obligata sa mentioneze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.”*

Rezulta din aceste prevederi legale faptul ca o persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pentru achizitiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile, iar deducerea se exercita prin

înscrierea taxei deductibile în decontul de taxa prevzut de Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

În ceea ce privește procedura ce se aplica în cazul în care se constata ca persoana impozabila nu a respectat prevederile legale privind înregistrarea ca platitor de TVA în cazul în care s-a depășit plafonul de scutire pct. 62 alin. 2 lit. a din HG nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal valabil în anul 2008 preveder :

*“ (2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila 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 impozabila ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxa 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 taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”*

- prevederile art. 152 alin. 9 din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 61 alin. (4):

*“ În sensul art. 152 alin. (3), (7) și (9) coroborat cu condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal, persoana impozabila are dreptul/obligatia la ajustarea taxei deductibile aferente:*

*a) bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate în momentul trecerii la regimul normal de taxare;*

*b) bunurilor de capital definite la art. 149 alin. (1) din Codul fiscal, aflate încă în folosință, în scopul desfasurării activității economice în momentul trecerii la regimul normal de taxa, cu condiția ca perioada de ajustare a deducerii, prevăzută la art. 149 alin. (2) din Codul fiscal, să nu fi expirat. Prevederile acestui alineat se completează cu prevederile de la pct. 46.”*

- art.153 alin. (7) din Codul fiscal valabil în anul 2008 prevede:

*„În cazul în care persoana este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile art.(1), (2), (4) și (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale vor înregistra persoana respectivă din oficiu”.*

Potrivit prevederilor legale invocate, persoana impozabila care aplica un regim special de scutire, deci pana la inregistrarea in scopuri de TVA potrivit art. 153 din Codul fiscal, nu are dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor, aceasta avand dreptul/obligatia la ajustarea taxei deductibile aferente in conditiile mentionate la pct. 61 alin. 4 din Normele metodologice; dreptul de a ajusta taxa se face cu respectarea prevederilor art. 145-149 din Codul fiscal.

Prin urmare, nu sunt indeplinite conditiile privind deductibilitatea TVA, astfel ca sustinerile petentei sunt neintemeiate.

Referitor la aplicarea partiala a cotei reduse de 5%

Organul de inspectie fiscala a stabilit TVA aferenta tranzactiilor imobiliare in cota de 19% ( baza de impozitare = .. lei ) cat si cota redusa de 5% la tranzactiile care indeplineau conditiile, baza de impozitare astfel stabilita fiind in suma de .. lei.

In continutul contestatiei petenta sustine ca pentru tranzactiile derulate in perioada 15.12.2008 (data intrarii in vigoare a cotei de 5% reglementata prin OUG nr. 200/2008) si data de 22.12.2008 ( data publicarii in MO a HG nr. 2618/2008) nu este aplicabila conditia prezentarii unei declaratii notariale intrucat aceasta a fost introdusa doar prin HG nr. 2618/2008 .

Totodata, petenta sustine ca prezentarea ulterioara a declaratiilor notariale care contin expres indeplinirea conditiilor necesare la data vanzarii vor fi luate in considerare la aplicarea cotei reduse de TVA, intrucat doar prin HG nr.1620/2009 au fost modificate normele in sensul ca declaratia notariala trebuie prezentata inainte sau in momentul livrarii locuintei.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 140 alin. 2<sup>1</sup> lit. c:

*“ (2<sup>1</sup>) Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. In sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se intelege:*

*(...)*

*c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie. Suprafata utila a locuintei este cea definita prin Legea locuintei nr. 114/1996, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Anexele gospodaresti sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii*

lucrarilor de constructii, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. Cota redusa se aplica numai in cazul locuintelor care in momentul vanzarii pot fi locuite ca atare si daca terenul pe care este construita locuinta nu depaseste suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuintei, in cazul caselor de locuit individuale. In cazul imobilelor care au mai mult de doua locuinte, cota indiviza a terenului aferent fiecarei locuinte nu poate depasi suprafata de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferenta fiecarei locuinte. Orice persoana necasatorita sau familie pot achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

1. in cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;
2. in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau impreuna nicio locuinta in proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%.

Norme metodologice:

“ (7) Cota redusa de taxa de 5% prevazuta la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplica numai pentru livrarea, astfel cum este definita la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuintelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca si un proprietar de bunurile prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrarile prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) si d) din Codul fiscal, cota redusa de TVA de 5% se aplica inclusiv pentru terenul pe care este construita locuinta, in conditiile in care terenul urmeaza regimul constructiei conform pct. 37 alin. (1).

(8) In aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, prin locuinta se intelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile si utilitatile necesare, care satisface cerintele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. (...) “

Exigibilitatea TVA a intervenit in momentul vanzarii imobilelor, deci la momentul incheierii contractelor de vanzare cumparare, cumparatorii avand obligatia sa prezinte declaratii pe propria raspundere in acest moment si nu ulterior, pentru a beneficia de cota redusa de 5%.

De asemenea, aplicarea cotei reduse de 5% este punctuala, respectiv doar pentru cazurile in care cumparatorul demonstreaza ca sunt indeplinite conditiile prevazute de legislatia in vigoare.

De altfel, organul de inspectie fiscala a luat in considerare un numar de 17 declaratii care indeplineau conditiile impuse si pentru care au fost prezentate documente si a stabilit TVA in cota de 5%.

Prin HG nr. 1620/2009 au fost completate Normele metodologice, in sensul ca a fost introdus pct.10, respectiv:

*“(10) In vederea indeplinirii conditiei prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, cumparatorul va pune la dispozitia vanzatorului, inainte sau in momentul livrarii bunului imobil, o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.”*

Prevederile pct. 10 reglementat prin HG nr. 1620/2009 nu anuleaza prevederile Codului fiscal referitoare la conditiile impuse de legiuitor pentru a beneficia de cota redusa si prezentarea acestora la momentul vanzarii imobilelor deci la momentul cand TVA devine exigibila.

Normele metodologice sunt date doar in aplicarea prevederilor Codului fiscal, acestea nu schimba in fapt ceea ce legiuitorul a intentionat sa reglementeze prin Codul fiscal.

In consecinta, pentru tranzactiile pentru care nu au fost prezentate dovezi ca sunt indeplinite conditiile de acordare a cotei reduse nu pot fi aplicabile prevederile art. 140 alin. (21) lit.c), la dosarul contestatiei nefiind depuse documente noi in acest sens.

In concluzie, in speta este evidenta vointa petentei de a desfasura o activitate economica, fiind de neinteles ca o constructie gen mansarda a fost destinata pentru uzul personal al proprietarilor, dovada fiind chiar efectuarea tranzactiilor la scurt timp dupa finalizarea constructiilor, tranzactii generatoare de venituri obtinute in mod constant, ceea ce imprima caracterul de continuitate a veniturilor realizate, demonstrand in acest fel desfasurarea unei activitati economice si, deci, ca doamna F...a este o persoana impozabila.

Transferul dreptului de proprietate de la proprietar catre o alta persoana pentru bunuri corporale, inclusiv imobile, este considerata livrare de bunuri, fapt care, coroborat cu concluzia desprinsa anterior in sensul ca livrarea s-a realizat de catre o persoana impozabila urmare a desfasurarii unei activitati economice, asa cum este ea prezentata in cuprinsul art. 127, alin.(1) si (2) din Codul fiscal, denota ca operatiunea efectuata intra in sfera de aplicare a taxei pe

valoare adaugata conform prevederilor art.126, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

In sensul prevederilor art.153, alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabila care realizeaza activitati economice care implica operatiuni ce intra in sfera de aplicare a TVA are obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

In ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata deductibila, se constata ca nu au fost indeplinite prevederile art.153, alin.(1) din Codul fiscal.

In baza legislatiei fiscale aplicabile in speta, luand in considerare sustinerile petentei, documentele existente la dosarul contestatiei, organul de solutionare a contestatiei retine ca cele constatate de organul de inspectie fiscala sunt in conformitate cu prevederile legale, motiv pentru care se impune respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru TVA in suma de ... lei .

Referitor la accesoriile in suma de ... lei cauza isi gaseste solutionarea in prevederile dispozitiilor art. 119 alin.(1) din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se mentioneaza:

*“ neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”*

In acest sens, la art. 120 alin.(1) din acelasi act normativ, se specifica:

*“ Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv. [...]”*

Intrucat in sarcina petentei s-a retinut ca obligatie principala de plata TVA in suma de .. lei, majorarile/ dobanzile de intarziere in suma de .. lei reprezinta masura accesorie in raport cu acest debit conform principiului de drept **“accessorium sequitur principale”**.

Prin contestatia formulata petenta nu a obiectat modul de calcul, numarul de zile sau cota procentuala aplicata , drept urmare contestatia se va respinge ca neintemeiata pentru suma de ... lei ce reprezinta dobanzi/ majorari de intarziere.

Referitor la penalitatile de intarziere in suma de ... lei, acestea au fost stabilite in baza prevederilor art.120<sup>1</sup> alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

*“ Penalitati de intarziere*

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

*(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:*

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

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

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

*(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor”, prin urmare contestatie se va respinge ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in baza referatului nr... si in temeiul OG nr. 92/2003, republicata privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele MFP se

## **D E C I D E :**

**1.** respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma de ... lei reprezentand:

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

**2.** prezenta decizie se comunica:

- SAF- AIF - PERSOANE FIZICE 2
- SCPA L.. & Asociatii - pentru doamna F..

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata de catre contestator la instanta judecatoreasca de contencios administrativ, in conditiile legii.

**DIRECTOR EXECUTIV**

