



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 154 / 2015
privind soluționarea contestațiilor depuse de
.X. din localitatea .X. și .X. din localitatea .X.,
înregistrate la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
cu nr. 920472/28.03.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./24.03.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/28.03.2014, asupra contestațiilor formulate de persoanele fizice .X. și .X., cu domiciliul ales în .X., X, împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013, întocmită de către organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a finanțelor publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.11.2013.

Contestațiile au ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, majorări de întârziere în sumă de **.X. lei** și penalități în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația persoanei fizice .X. a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013, respectiv 13.01.2014, așa cum reiese din confirmarea de primire nr.LD.X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Administrația Județeană a finanțelor publice .X., respectiv

10.02.2014, conform ștampilei Administrației Județene a finanțelor publice .X. aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Contestația persoanei fizice .X. a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013, respectiv 10.01.2014, așa cum reiese din confirmarea de primire nr.LM.X., anexată în copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației prin poștă la Direcția generală regională a finanțelor publice .X., respectiv 10.02.2014, conform ștampilei Oficiului nr.1 .X. de pe plicul de înaintare a contestației, anexat la dosarul cauzei, în original.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestațiilor formulate de persoanele fizice .X. și .X..

I. Persoanele fizice .X. și .X. contestă obligațiile stabilite în sarcina lor de organele de inspecție fiscală ale Administrației Județene a finanțelor publice .X., prin Decizia de impunere nr..X./26.11.2013.

Prin contestația formulată, persoana fizică .X. a precizat că motivele contestației sunt:

1. Neprevăderea în legislația fiscală, în perioada în care a efectuat tranzacții imobiliare, respectiv 2007 – 2008, a obligativității înregistrării în scopuri de TVA.

Astfel, contestatara face referire la ambiguitățile legislative în materie fiscală și incoerența privind stabilirea calității de comerciant, respectiv de reglementare a operațiilor taxabile cu taxa pe valoarea adăugată. Contestatara precizează că, în perioada 2006 – 2009, Codul Fiscal și normele de aplicare, prin modul în care au fost formulate aliniatele (1) și (2) ale art.127, nu reglementează de o manieră clară și precisă încadrarea la persoane impozabile a persoanelor fizice care au vândut imobile din patrimoniul personal.

Totodată, persoana fizică .X. susține că, practica judiciară, inclusiv a Înaltei Curți de Justiție a stabilit că sunt nule acele controale fiscale desfășurate pentru perioada anterioară datei de 01.01.2010, adică

anterior Ordinului 1731/18.12.2009, prin care au fost fiscalizate tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal al persoanei fizice.

De asemenea, aceasta susține că nu a desfășurat o activitate economică, în sensul în care a fost reglementată de lege în anii 2007-2009, iar vânzarea locuințelor personale sau a altor bunuri nu a fost considerată, anterior anului 2010, ca fiind activitate economică și prin urmare nu există obligația de a plăti TVA.

1) Persoana fizică .X. susține că nu îndeplinește cerința prevăzută de art. 153 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nefiind nici ea, nici soțul ei persoane impozabile, în sensul acestui articol.

Contestatară precizează că, textul de lege se referă la persoana impozabilă, care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, iar ea a edificat locuințe, pe care ulterior le-a înstrăinat, însă a respectat dispozițiile legale în vigoare.

În continuare contestatară susține că, prin Codul fiscal nu a fost reglementat expres până la 01.01.2010, obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal de a plăti TVA aferentă acestor operațiuni. Numai prin modificarea adusă de OUG nr.109/2009, explicit legiuitorul stabilește că se percepe TVA pentru "orice tip de tranzacție" iar Ordinul ANAF nr.1731/8.12.2009 este actul normativ care fiscalizează tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal al persoanei fizice.

Mai mult, aceasta susține că toate actele anterioare datei de 31.12.2009, atât Codul fiscal cât și normele metodologice, nu precizau că obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea imobilelor din patrimoniul personal are caracter de continuitate, și nu defineau continuitatea.

Totodată, persoana fizică .X. susține că, anterior anului 2010, nicio persoană care a efectuat tranzacții imobiliare din patrimoniul personal nu s-a înregistrat ca persoană platitoare de TVA.

2) Organul de control fiscal trebuie să aibă în vedere Codul Fiscal în vigoare la momentul realizării tranzacțiilor, iar judecarea situației trebuie să considere fiecare schimbare a Codului Fiscal. Deci fiecare perioadă fiscală trebuie încadrată legislației în vigoare la data vânzării.

Astfel, spre exemplu, contestatară susține că, autoritatea fiscală încearcă reclassificarea aplicării TVA la construcțiile noi pentru perioada 2007 - 2009, dar prevederile OUG nr.106/2007 au intrat în vigoare la 01.01.2008, nefiind posibilă retroactivitatea reîncaadrării legii înainte de 2008 iar până la 31.12.2007 Codul fiscal prevedea la art. 141 alin. (2) lit. f) că sunt scutite de TVA.

Citirea corectă a conditionalului din partea a doua a acestui articol, adică a excepției la scutire, arată că scutirea nu se aplică celor care și-au exercitat sau ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere pentru taxă. Cum această condiție nu poate fi îndeplinită de o persoană fizică, care nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la data vânzării, pentru simplu motiv că la data achiziției nu era declarată și persoana de la care a cumpărat era persoană fizică, la care nu se aplică dreptul de deducere, rezultă că toate persoanele care au vândut imobile sunt scutite de plata TVA până la 31.12.2007, aceasta tot nu ar fi trebuit să declare platitor de TVA până la 31.12.2007 și nu ar fi trebuit să plătească TVA la vânzările către firme, pentru că art. 160 din Codul fiscal prevedea aplicarea taxării inverse, pentru care nu se făcea plata taxei între furnizor și beneficiar.

OUG nr.106/2007 cu aplicabilitate de la 01.01.2008 punctul 51, la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal – partea introductivă s-a modificat și are următorul cuprins : “livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”

Astfel, susține contestatara, livrarea unei construcții de către o persoană fizică neimpozabilă indiferent dacă era nouă sau nu, era scutită de plata TVA. La fel pentru persoanele impozabile, livrarea unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren este scutită de TVA în perioada 01.01.2008 – 31.12.2009, persoana impozabilă fiind obligată la colectarea TVA numai pentru partea a 2-a a articolului, respectiv “Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.”

În același sens, susține contestatara este și Legea 343/11.11.2009, art 141 alin. (2), lit. f), cu aplicabilitate de la 01.01.2010.

3) În ceea ce privește tratamentul fiscal pentru perioada 2007 - 2009 al tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, acesta este raportat ca venituri din transferul proprietăților din patrimoniul personal, fiind impozitate ca atare prin metoda de deducere a unei cote de 3%, 2%, 1% din venit (OUG 110/2006). Acest tip de venit este evidențiat de Codul Fiscal la art. 41 lit.h) ca fiind o categorie specială de venit, respectiv din patrimoniu personal, nepurtător de TVA, cu reținerea impozitelor pe venit la sursă, respectiv la notar, care este responsabil pentru calculul, colectarea, virarea și raportarea acestuia (art. 77*3 din Codul fiscal). Contribuabilul nu are obligații privind declararea, stabilirea, reținerea și plata impozitelor și taxelor. Contestatara menționează că în baza art. 78 alin.(1) lit.a) și lit.c) al Normelor metodologice la Codului de procedură fiscală, vânzătorul nu se

incadreaza la categoria persoanelor obligate sa depuna declaratii fiscale. Incadrarea si raspunderea fiscala pentru tranzactiile imobiliare din patrimoniul personal facute la notariat este reglementata de art. 77*1 (6) CF (23), unde nu exista aceste obligatii pentru persoana fizica.

4) Persoana fizică .X. susține că, nu exista dispozitie legala conform careia ești obligat să oferi spre control organului fiscal contractele de vanzare cumparare, care au un caracter privat. De asemenea, susține că nu exista prevedere legala privind tinerea unor evidente contabile, persoana care vinde din patrimoniul personal neavând obligatia legala de a pastra actele de vanzare. Astfel, obligatia de arhivare a inregistrurilor, potrivit normelor Codului de procedură fiscală, apartine numai comerciantilor, proprietarul de imobile neavand calitatea de comerciant. Persoana fizica nu poate fi calificata comerciant in legatura cu instrainarea unor imobile din patrimoniul personal atata vreme cat, prin Codul comercial, vanzarile de imobile sunt considerate operatiuni esentialmente civile si nu comerciale.

5) În continuare, contestatara precizează că, încadrarea unei persoane fizice ca platitor de TVA pentru vanzarile de imobile din patrimoniul personal, in perioada supusa controlului, trebuie sa aiba in vedere urmatoarele dispozitii legale:

a) Art.127 alin.(1) din Codul fiscal defineste persoana impozabila ca o persoana care desfasoara de maniera independenta activitati economice. Cum reincadrarea si conditiile de reincadrare din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei, consideră contestatara, nu sunt definite de lege, rezulta ca reincadrarea din patrimoniul personal in patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi facuta in conditiile Codului fiscal valabil pana la 31 decembrie 2009, mai ales pentru ca nu sunt definite conditiile de contradictorialitate cu OUG 44/2008, Legea 12/1990, Legea 50/1991, Codul Familiei, Codul Civil sau Codul Comercial, pe care le modifica prin reincadrare. Art.127 din Codul fiscal nu se refera la vanzarile de imobile din patrimoniul comercial al persoanei guvernate de art 77^1 capitolul VIII din Codul fiscal, ci la activitatile independente care nu include vanzarea de imobile.

Activitatile economice desfasurate independent sunt impozitate conform art. 41 lit.a), definite conform art. 46, și “se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla” (art 48 alin.(1) din Codul fiscal).

Rezulta faptul ca nefiind un act comercial, activitatea de vanzare de imobile nu poate fi incadrata in tiparul art 127, nefiind o activitate a unui producator, comerciant sau prestator de servicii.

b) Tratatamentul fiscal al impozitarii veniturilor la tranzactiile din patrimoniul personal guvernate de art 77^1 capitolul VIII din Codul fiscal,

comparat cu cel de impozitare a profitului din activitati independente guvernate de art.46 din Codul fiscal, ar necesita corectarea tuturor actelor notariale, pe baza procedurii de la art.77² din Codul fiscal, care sa reflecte reincadrarea din patrimoniul personal in cel comercial (schimbarea metodei de impozitare din impozitarea venitului si impozitarea profitului) si tratamentul fiscal corect – respectiv posibilitatea de a colecta si vira TVA, ar mai necesita obligatia de mentinere a contabilitatii in partida simpla si necesitatea deductibilitatii TVA. Pentru corectitudine contabila, o cerinta de reincadrare pentru TVA este legatura TVA cu reincadrarea ca activitate economica, ceea ce inseamna reincadrarea impozitului din impozit pe venit in impozit pe profit. Chiar daca ANAF ar argumenta ca nu este necesara o reincadrare a veniturilor din capitolul VIII din Codul fiscal (impozit pe venit), in art. 46 din Codul fiscal (impozit pe profit), trecand peste prima cerinta de reincadrare, tot ar fi necesara rectificarea actului notarial.

Reincadrarea nu respecta nici unul din principiile fiscale ale art. 3 din Codul fiscal, respectiv al neutralitatii masurilor fiscale, certitudinea impunerii, echitatea fiscala si eficienta impunerii.

Cum art 77¹ capitolul VIII din Codul fiscal nu prevede obligativitatea retinerii TVA si cum pentru persoanele fizice nu exista obligativitatea retinerii TVA, rezulta ca cererea de plata a TVA catre bugetul de stat este abuziva si incorecta si retroactiv ar crea pierderi persoanei fizice care nu era obligata la plata TVA. In cazul in care persoana fizica ar fi obligata la retinerea TVA, aceasta ar trebui prin reincadrare sa beneficieze de regulile art.77² din Codul fiscal, notarul fiind acela care cere rectificarea actului, comunica ANAF si ANAF emite decizia de impunere, respectiv prin rectificarea actului notarial al contractului dintre parti, vanzatorul sa aiba dreptul de a colecta TVA de la cumparator, daca contractul permite, dar si dreptul de a deduce TVA-ul aferent construirii, astfel statul prin ANAF s-ar imbogati fara o justa cauza, prin aplicarea unor masuri care exced principiile civile, comerciale si fiscale, castigand de nenumarate ori:

- o data prin nededucerea TVA aferent cumpararii (construirii) inainte de vanzare, estimata a fi o pierdere de 9% din valoarea contractului;

- a doua oara prin plata TVA la vanzare pentru cumparator la 19% (sau 5% daca este cazul) de catre vanzator, chiar daca nu a colectat aceasta taxa, dedusa din pret nu din valoarea contractului;

- a treia oara prin includerea TVA in pretul de vanzare, impozitarea lui ca impozit pe venit in actele notariale, deci taxa la taxa (19% TVA X 3% impozit pe venit = 5,7% pierdere neta prin dubla impozitare);

- a patra oara prin reducerea pretului de vanzare deducand TVA din pret in loc de valoarea contractului de 100% cu consecinta unei

pierderi de 16% de catre vanzator, respectiv reducere la 84% din pret, cu consecinte de pierderi majore pentru vanzator;

- a cincea oara prin calculul unor penalizari la valoarea TVA;
- a sasea oara prin majorari de intarziere de la data contractului;

- a saptea oara prin obligativitatea de a plati amenzi pentru neinregistrarea conform OUG 44/2008 sau Legii 12/1990, ca si comerciant;

- a opta oara prin deducerea unor taxe sociale cerute de art. 18 OUG 44/2008 la declararea ca si comerciant.

c) Art.153 alin.(6) si art.71 alin.(5) prevad obligativitatea inregistrarii automate de catre ANAF a celor pe care ii considera platitori de TVA conform art.78 din Codul de procedură fiscală – Registrul contribuabililor in care ANAF are obligatia organizarii evidentei platitorilor de TVA sub alin.(1) lit.b) – vector fiscal, în baza alin.(3), și art. 72 alin.1) lit.e). Contestatara susține că în mod eronat ANAF nu a facut astfel de inregistrari, mai ales ca in baza art 254 si 259 din Codul fiscal, contribuabilul a facut toate demersurile cu privire la instrainarea imobilul in termen de 30 de zile, iar in baza declaratiei 208 notarii informeaza ANAF cu privire la aceste modificari, existand doua baze de date active, la nivel local si la nivel central, pentru acest tip de inregistrare. Astfel, contestatara susține că prin aplicarea corecta a art 95 din Codul de procedură fiscală, notarii si nu persoanele fizice au obligatii de stabilire si retinere a impozitelor.

Totodată, contestatara susține că ANAF nu poate verifica nici o tranzactie imobiliara inainte de aparitia Ordinului nr.1731/8.12.2009, pentru ca nu ar fi respectată Legea nr.677/2001 privind protectia persoanelor, neavând dreptul de control fiscal al vanzarilor de imobile din patrimoniul personal pentru că ar cere ilegal furnizarea de documente cu caracter de confidentialitate.

2. Persoana fizică .X. a invocat exceptia de necompetenta teritoriala a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice in emiterea Raportului de inspectie fiscală inregistrat sub nr. .X./26.11.2013, în baza prevederilor art. 31 alin.(1) lit.d) și art.33 alin.(1) din Codul de Procedura Fiscala, având în vedere că persoanele fizice .X. si .X. constituie o asociere iar în acest caz competența revine organului fiscal de la locul unde își desfășoară activitatea principală, toata activitatea de constructii din anii 2006 - 2009 fiind desfasurată in municipiul .X..

3. Persoana fizică .X. contestă suma totală de .X. lei reprezentând TVA de plată în suma de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei și consideră ca nu s-a calculat corect TVA colectată în suma de .X. lei deoarece nu au fost luate în calcul toate actele prezentate, organele de inspecție fiscală neluând în considerare actele adiționale care au fost încheiate la contractele de construire și promisiunile de vânzare-cumpărare prin care s-a micșorat prețul de vânzare-cumpărare a imobilelor. Astfel, TVA colectată a fost stabilită în mod greșit la valorile din contractele de construire și promisiunile de vânzare-cumpărare și nu au fost calculate la valorile din contractele de vânzare-cumpărare, care redau corect sumele încasate de la clienți.

4. De asemenea, susține contestatara, organul de control nu a luat în calcul deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată deși a prezentat toate documentele în acest sens, respectiv contracte de construire, deșezee de lucrări, facturi, chitanțe și alte documente.

Deducerea TVA aferentă achizițiilor care concurează la realizarea activităților economice ale unei persoane impozabile este reglementată de art. 145 - 147 din Codul fiscal și de Normele metodologice de aplicare a acestor articole.

Organul de control a considerat că dreptul de deducere este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA, dar contestatara reține că împreună cu fostul soț au fost tratați ca asocieri și au devenit platitori de TVA ca urmare a acțiunii de control, astfel că trebuie să le fie aplicabile toate reglementările pe linie de TVA, respectiv nu numai obligația colectării de TVA la vânzare ci și deducerea din TVA colectată a taxei aferente achizițiilor care au contribuit la realizarea veniturilor impozabile cu TVA.

În caz contrar, susține contestatara, se ajunge la încălcarea principiului neutralității TVA.

5. La aplicarea prevederilor speciale de reîncastrare ale art. 11 din Codul fiscal, contestatara susține că trebuie considerată tranzacția în sine, pentru că de obicei un contract de vânzare-cumpărare prevede "prețul vânzării", care nu include TVA. Ca rezultat, obligația plății TVA revine cumpărătorului și prin reîncastrare, acesta este obligat să plătească TVA, pe care vânzătorul va avea obligația să o colecteze și să o vireze, contractul de vânzare-cumpărare fiind viciat ca formă la reîncastrare, pentru neplata.

Pentru această reîncastrare, autoritățile fiscale trebuie să facă dovada aplicării art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv a încadrării tranzacțiilor din patrimoniul personal ca activități economice desfășurate independent. Cum Codul Fiscal, nu are o astfel de prevedere cu privire la

recunoasterea TVA pentru tranzactiile reîncadrate, rezulta ca textul acestuia este neconstitutional, vatamand interesele contribuabilului.

Prin contestația formulată, persoana fizică .X. a precizat că motivele contestației sunt:

Contestatarul precizează că a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale pentru determinarea TVA aferenta veniturilor realizate din tranzactiile imobiliare efectuate in perioada 2006 – 2009 cu imobile apartamente nou construite, însă inspectia fiscala a fost realizata cu incalcarea normelor procedurale si cele privind competenta fiscala in vederea stabilirii drepturilor si obligatiilor fiscale nascute din activitatea cu caracter de continuitate desfasurata in scopul realizarii de venituri din tranzactii imobiliare.

Astfel, organul fiscal din .X. a inceput inspectia fiscala pornind de la imprejurarea ca domiciliul fiscal al persoanei fizice .X. a fost stabilit in .X. in septembrie 2008, dupa desfacerea casatoriei cu .X., prin sentinta pronuntata la data de 09.06.2008.

In aceste conditii, organul fiscal a inceput inspectia fiscala impotriva fostei sotii, exclusiv pentru tranzactiile privind locuintele realizate in .X., tranzactionate ca atare. Desi, in mod continuat, fosta sotie a desfasurat activitate economica cu caracter de continuitate in acelasi mod si in .X., inceputa inca din luna mai mai 2008, aceasta nu a format obiectul controlului fiscal.

Pe parcursul controlului fiscal, organul fiscal a hotarat extinderea controlului fiscal si asupra persoanei fizice .X., considerand activitatea desfasurata prin asociere a sotilor, sens in care a solicitat acord de delegare de competenta din partea organelor fiscale din .X..

Ulterior, acelasi organ fiscal a procedat la inregistrarea fiscala din oficiu a asocierii persoanelor fizice .X. și .X..

Contestatarul susține că Decizia de inregistrare a acestei asocieri nu i-a fost comunicata, desi a solicitat aceasta comunicare, astfel consideră ca nu îi este opozabila.

Astfel, persoana fizică .X. consideră că organul fiscal si-a stabilit, in mod nelegal, competenta de inspectie fiscala pentru activitatea economica desfasurata de asocierea .X. și .X. în .X. și având domiciliul in .X. la momentul desfasurarii activității.

Astfel, invocă nulitatea actelor de inspectie fiscala savarsite cu incalcarea competentei teritoriale fiscale stabilite de codul de procedura fiscala.

In al doilea rand, persoana fizică .X. susține că organul fiscal, la momentul extinderii inspectiei fiscale nu i-a comunicat avizul de inspectie fiscala prevazut de lege ca si act de incepere a inspectiei fiscale, ci doar i-a

solicitat documente fiscale, prin urmare, consideră că inspectia fiscala nu a fost inceputa in conditiile codului de procedura fiscala.

Astfel, avand in vedere lipsa avizului de inspectie fiscala, persoana fizică .X. invocă prescriptia obligatiilor fiscale stabilite pentru anii 2006 – 2008, în baza art. 23 alin.(1) și (2), art.44 alin.(1) - (4), art. 66 alin. (1), art. 91 alin.(1) și (2), art. 92 alin.(1) - (3), art. 98 alin.(1) – (3), art. 125¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Față de dispozițiile legale menționate mai sus, avand in vedere faptul ca termenul de prescriptie nu a fost intrerupt prin emiterea avizului de inspectie fiscala, acesta s-a implinit, astfel că, față de data stabilirii obligatiilor fiscale si data comunicarii deciziei de impunere – 10.01.2014 – aceasta prescriptie s-a implinit.

Dincolo de aspectele procedurale invocate, persoana fizică .X. precizează faptul că nu are calitatea de subiect impozabil in sfera operatiunilor supuse TVA pentru veniturile obtinute din activitati economice cu caracter de continuitate, in conditiile in care nu a desfasurat aceasta activitate si nici nu poate fi considerat membru al asocierii care ar fi desfasurat aceasta activitate.

In primul rand, susține contestatarul, aceasta asociere nu intruneste nici conditiile legale, nici procedurale de existenta, intrucat: - nu a desfasurat efectiv activitatile economice respective cu caracter de continuitate.

- asocierea nu a fost inregistrata, nici retroactiv, intr-o modalitate opozabila, in conditiile in care nu i-a comunicarea decizia de inregistrare din oficiu a acestei asocieri.

Deosebit de acest aspect, din punct de vedere al temeiniciei unei astfel de rețineri, persoana fizică .X. precizează urmatoarele:

Pornindu-se de la retinerea ca bunurile construite si instrainate au fost detinute in coproprietate de persoanele fizice .X. si .X. s-a ajuns la concluzia eronata ca reprezintă o forma de asociere in scopuri economice, fără personalitate juridica, in conformitate cu dispozitii legale – art. 125 indice 1, alin 1, pct. 18, art. 126 alin. 1, art. 127 alin. 1 si 2, art. 128, art. 141, alin. 2, art. 150, art. 152, art. 153, art. 134 din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, pct. 57 din H.G. 44/204 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, prevederile Anexei 1B din Ordinul nr. 1415/2009.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că, in perioada 2006 – 2009, persoanele fizice .X. si .X. au realizat un numar de X de tranzactii avand ca obiect vanzarea – cumpararea de apartamente nou construite, in calitate de coproprietari, realizându-se venituri totale in suma de .X. lei, considerându-se că activitatea desfasurata a fost realizata in

scopul obtinerii de venituri, avand caracter de continuitate, fapt pentru care, in baza legislatiei in vigoare, persoanele fizice .X. si .X. aveau obligatia sa se inregistreze la organul fiscal ca persoane impozabile in scopuri de TVA si, in consecinta, sa devina platitori de TVA.

În continuare, persoana fizică .X. precizează că, analizandu-se cele X de tranzactii, TVA datorata s-a calculat in mod diferit, astfel:

- referitor la un numar de X de tranzactii – regasite la pozitiile .X. X din tabel – organele de inspectie fiscala au procedat la calculul definitiv al TVA si a obligatiilor fiscale aferente, retinandu-se ca apartamentele sunt constructii noi;

- referitor la un numar de X contracte de construire si promisiune de vanzare - cumparare – regasite la pozitiile .X. din tabel – organele de inspectie fiscala au procedat la calculul TVA datorata si a obligatiilor datorate motivat de imprejurarea incasarii de avansuri, iar exigibilitatea TVA este anticipata faptului generator si intervine la data la care se incaseaza avansul;

- referitor la un antecontract de vanzare cumparare – regasit la pozitia X din tabel – organele de inspectie fiscala au procedat la calculul TVA datorata si a obligatiilor TVA, exigibilitatea TVA fiind anticipata faptului generator si intervenind la data la care se incaseaza avansul.

Contestatarul susține că retinerea organului fiscal nu are ca si fundament realizarea in mod efectiv de catre el, alaturi de fosta sotie a activitatii cu caracter de continuitate prevazuta de lege fiscala ca fiind supusa regimului fiscal, ci este o concluzie determinata de situatia impusa de lege a imobilelor dobandite in timpul casatoriei.

Astfel, potrivit rationamentului organului fiscal, cata vreme imobilele dobandite in timpul casatoriei (inclusiv prin construire de catre unul dintre sotii) constituie bunuri comune, atunci valorificarea lor constituie o activitate desfasurata in asociere de catre fostii sotii, cu caracter de continuitate, supusa TVA.

Mai mult, potrivit acestei teorii, nici nu ar fi posibil ca o persoana casatorita sa desfasoare, pe cont propriu o astfel de activitate, sub aplicabilitatea codului familiei, ea fiind considerata, ab initio, o activitate comuna.

Contestatarul susține că acest rationament este gresit, iar aplicarea regimului matrimonial cu implicatii fiscale, fara nici un fel de deosebire, este nelegala.

Astfel, potrivit dispozitiilor Codului familiei, veniturile realizate de sotii in timpul casatoriei, sunt considerate bunuri comune, fie ca sunt venituri salariale ori din activitati liberale.

Aceasta prezumtie de comunitate inasa nu reprezinta, in aceeasi masura, prezumtia de comunitate a obligatiilor fiscale aferente veniturilor realizate, dimpotriva, Codul familiei instituie o prezumtie contrara.

In ipoteza in care un sot realizeaza venituri din activitati cu caracter de continuitate privind realizarea de locuinte si vanzare acestora, aceste venituri constituie bunuri comune numai dupa deducerea obligatiilor fiscale, care constituie obligatii fiscale personale ale acelui sot, asa cum obligatia de plata a impozitului pe venit din salariu, a contributiilor sociale, somaj, sanatate, etc. Este obligatia personala a fiecarui sot care realizeaza venituri din salariu, si nu obligatie comuna a sotilor, considerati asociere, astfel, că nu poate fi considerata o activitate comuna, in asociere, cu caracter de continuitate in scopul realizarii de venituri din constructia si vanzarea de imobile desfasurata de un sot, doar in temeiul prezumtiei de comunitate, care determina obligativitatea existentei la vanzare a consimtamantului celuilalt sot. Pentru a stabili caracterul comun, in asociere, a unei astfel de activitati, este necesar a se stabili, in concret, daca o astfel de activitate a fost sau nu desfasurata in comun. In privinta persoanei fizice .X., o astfel de activitate nu a fost desfasurata in comun, ci exclusiv de fosta sotie, in conditiile in care desfasurarea unei astfel de activitati, care putea fi considerata comerciala, era incompatibila cu statutul persoanei fizice .X. de avocat.

Astfel, contestatarul susține că neexercitarea de către el a acestei activitati, rezulta din urmatoarele:

- Contractele de dobandire a dreptului de a construi sunt incheiate exclusiv de fosta sotie.

- Contractele de construire a locuintelor sunt incheiate exclusiv de fosta sotie

- Autorizatiile de construire sunt solicitate si obtinute de fosta sotie

- Antecontractele de vanzare cumparare, desi instrumentate de persoana fizică .X. ca avocat, de asemenea, au ca titular doar fosta sotie

- Toate actele privind inscrierea dreptului de proprietate de asemenea sunt intocmite la solicitarea si in numele exclusiv al fostei sotii.

- Procura nr. X/2007, dată de persoana fizică .X. pentru a conferi posibilitatea valorificarii acestor imobile, are ca obiect „mansardele pe care le-a construit”, rezultand clar caracterul de activitate exclusiva desfasurata de aceasta.

- Activitatea desfasurata de fosta sotie a continuat si continua si la acest moment, dupa despartirea lor in fapt si divort, in aceeasi modalitate, dovedindu-se ca aceasta constituie modalitatea in care ea intelege sa realizeze venituri, independent de situatia relatiei cu persoana fizică .X. ori cu alta persoana.

- Persoana fizică .X. susține că, în ciuda reținerilor organului fiscal potrivit cărora mandatele acordate fostei soții nu au fost retrase, astfel ca activitatea a continuat și după divorț, până în anul 2009, orice procură acordată fostei soții a fost retrasă la data de 24.04.2008, moment la care, nici măcar prin prisma rationamentului organului fiscal, asocierea nu mai putea fi considerată ca fiind în ființă.

Dincolo de toate aceste aspecte, considerând ca inexistentă obligația fiscală stabilită în sarcina sa, persoana fizică .X. precizează următoarele:

Art. 126 din Codul fiscal precizează că o operațiune este considerată impozabilă din punct de vedere al TVA numai dacă este realizată de o persoană impozabilă, așa cum este definită la art. 127 alin 1 din același act normativ.

Persoana fizică .X. susține că este necesar a fi făcută raportarea la dispozițiile Codului comercial, în vigoare la acea dată, și la dispozițiile altor legi în vigoare.

De asemenea, contestatarul subliniază că prin OUG nr. 109/2009 se modifică art. 127 din Codul fiscal adăugându-se paragraful 2¹, iar această prevedere a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2010, în baza căreia au fost date norme de aplicare (aprobată prin HG nr. 1620/2009) prin care se rezolvă dilema existentă anterior și stabilește în clar obligațiile contribuabililor, dar și drepturile acestora. Nu este vorba deci de norme date în aplicarea unor articole deja existente, deci nu se poate aprecia că normele clarifică unele obligații anterioare, ceea ce înseamnă că prevederile din norme pot fi aplicate doar începând cu 01.01.2010 și în niciun caz retroactiv. Astfel, contestatarul apreciază că până la data de 01.01.2010 prevederile legale în materie au fost lipsite de claritate și concizie, nu defineau termenul de continuitate, existau neclarități față de încadrarea persoanei fizice în persoana impozabilă sau nu, nu exista cadru legal privind stabilirea bazei de impozitare.

Astfel, persoana fizică .X. susține că în condițiile în care administrația fiscală a acceptat caracterul probant al unor documente contabile, impozitul de 3% asupra venitului reținut la sursă și evidențiat în declarația 208 întocmită și depusă de către notarii publici, acesta nu mai poate interveni, a posteriori, asupra acestei soluții, fără a aduce atingere principiilor generale de administrare care implică „dreptul la securitate juridică”, astfel că interpretarea legii se face în sensul în care aceasta poate fi aplicată nu în sensul în care aceasta nu poate fi aplicată, principiul certitudinii legale - statutul de persoană impozabilă nu poate fi retras sau dat, cu efect retroactiv. Principiul securității juridice a fost consacrat pe cale jurisprudențială la nivel european, Curtea de Justiție Europeană a indicat că acest principiu face parte din ordinea juridică comunitară și trebuie

respectat atat de institutiile europene cat si de statele membre, atunci cand acestea isi exercita prerogativele conferite de directivele comunitare. Ori, autoritatile fiscale au ca temei legal Directiva 2006/112/CE, transpunand prevederile acesteia in legislatia nationala.

Pentru ca principiul securitatii juridice sa fie respectat, este necesar, ca in lipsa unor prevederi contrare, orice situatie de fapt sa fie apreciata in lumina regulilor de drept care ii sunt contemporane.

Curtea a indicat faptul ca o masura comunitara trebuie sa fie certa, neechivoca, iar aplicarea ei trebuie sa fie previzibila, pentru cei carora se adreseaza.

In ceea ce priveste baza de impunere, organul fiscal a apreciat că, în perioada de 01.01.2006 - 31.12.2009, persoanele fizice .X. si .X. au realizat activitatea de exploatare a bunurilor corporale imobiliare cu caracter de continuitate, motiv pentru care a considerat aceste operatiuni ca fiind supuse TVA si a procedat la aplicarea cotei de 19% asupra intregii valori rezultata din valorificarea bunurilor imobiliare dupa data de 30.09.2006, data de la care organul fiscal a constatat că persoanele fizice .X. si .X. devin platitoare de TVA.

Contestatarul susține că organul fiscal a interpretat si a aplicat în mod greșit dispozitiile legale referitoare la TVA, in conditiile in care cumparatorii imobilelor au achitat un pret intreg, aplicat cu TVA inclus, motivarea organului fiscal în aplicarea cotei de 19% asupra intregului pret fiind dată de lipsa prevederilor exprese din contract cu privire la includerea sau nu în preț a TVA.

Astfel, calculul organelor fiscale este gresit intrucat stabileste ca baza de impunere, nu doar contraprestatia obtinuta din partea cumparatorilor, ci si intregul pret care include TVA (eventual colectat), urmand in acest fel sa se perceapa TVA la TVA.

Practica ANAF de a adauga TVA la pretul mentionat in contractele de vanzare cumparare si neconsiderarea acestuia ca fiind inclus in pretul mentionat in contractul incheiat intre persoana fizica si cumparator nu este corecta din punct de vedere juridic.

În cauza C-317/94 Elida Gibbs, Curtea Europeana de justitie s-a pronuntat in sensul că: „in conformitate cu principiul neutralitatii TVA, administratia fiscala nu poate percepe un quantum superior celui platit de consumatorul final”. Taxa fiind un element al pretului, taxa pe valoarea adaugata nu trebuie adaugata la pret și inclusa in pret. Astfel, daca taxa este inclusa in pret, statul roman trebuie sa restituie impozitul de 3% aferent sumei aferente TVA din pret, iar vanzatorii pot invoca eroarea

obstacol ca viciu de consimțământ, situație care atrage nulitatea absolută a contractului de vânzare cumpărare.

La 7 noiembrie 2013, CJUE a hotărât ca, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata TVA datorată pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA-ul solicitat de administrația fiscală, ca incluzând deja TVA.

Astfel, Curtea (Camera a treia) a declarat: Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolele 73 și 78 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește calculul obligațiilor fiscale accesorii, având în vedere că baza impozabilă este eronat calculată, precum și taxa pe valoarea adăugată, cu atât mai mult calculul platilor accesorii este eronat.

Din analiza contractelor de vânzare cumpărare depuse de .X. a rezultat faptul că s-a folosit la birourile notariale unde s-au autentificat aceste contracte și o procura specială autentificată de B.N.P. .X. sub nr. .X..05.2007.

Contestatarul susține că procura a fost dată exclusiv prin prisma dispozițiilor Codului Familiei întrucât imobilele nu puteau fi valorificate în lipsa acordului sotului, fiind dobândite în timpul căsătoriei, aceasta procura fiind revocată, odată cu destrămarea relațiilor de familie, la data de 24.04.2008, prin declarația nr. .X./2404.2008.

Unele din tranzacții au fost considerate ca fiind realizate de „asociere” chiar și după revocarea procurii, respectiv desfacerea căsătoriei.

Astfel, din numărul total de X de tranzacții, în cazul celor indicate la pozițiile X prețul a fost primit la încheierea actului de vânzare cumpărare, moment ulterior desfacerii căsătoriei, respectiv pentru contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. :XXXX

Mai mult, contestatarul susține că s-au stabilit obligații fiscale și pentru contractele pentru care prețul din promisiune era mai mare decât cel din contractul final, calculându-se TVA la prețul din promisiune. În cea mai parte aceste contracte poartă mențiunea „anulat” și că s-a restituit diferența

de pret, mentiune scrisa de mana pe actul de vanzare cumparare, respectiv pentru contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr.:XXX

Nu in ultimul rand, in mod nelegal organele de inspectie fiscala au stabilit obligatii fiscale raportate la contractele de vanzare cumparare care au pret mai mic decat cel stabilit prin promisiune. Pe prima pagina a fost adaugata mentiunea ca aceasta a fost vointa reala a partilor si s-a restituit diferenta de pret. Suma restituita a fost inregistrata si in jurnalul de vanzari depus de fosta sotie. Veniturile sunt datorate la suma obtinuta ca venit din transmiterea dreptului de proprietate, iar diferentele de pret nedecarate in fata notarului pot fi imputate exclusiv celui care nu le-a declarat, nu si celui care nu a participat la incheierea actului. Mai exact, evaziunea se realizeaza de cel ce declara in fals venitul diminuat si nu de mandantele sau, daca nu exista o dovada ca a instigat la aceasta. In acest caz se afla contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. XXXX

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.11.2013, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Administratiei Judetene a Finantelor Publice .X., au constatat urmatoarele:

Persoanele fizice .X. si .X. au facut obiectul unei inspectii fiscale partiale pentru determinarea TVA aferenta tranzactiilor imobiliare efectuate in perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, cu apartamente construite la mansarda unor blocuri in mun. .X..

Avand in vedere ca bunurile instrainate in perioada 2006 – 2009 au fost detinute in coproprietate de catre persoanele fizice .X. si .X., acestia au fost analizați ca reprezentand o forma de asociere in scopuri economice, fara personalitate juridica, in conformitate cu prevederile art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabil pana la data de 01.01.2007, art.125¹ pct.18 din același act normativ, valabil incepand cu data de 01.01.2007, prevederile pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.154 din Codul fiscal, prevederile anexei 1B din OPANAF nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoanele fizice, dat in aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Analizând contractele de vânzare-cumpărare încheiate de persoanele fizice .X. și .X. în calitate de coproprietari, organele de inspecție fiscală au constatat că aceștia au realizat un număr de 168 tranzacții imobiliare în perioada 2006 – 2009, cu apartamente construite la mansarda unor blocuri în mun. .X., încasând sume de bani în avans începând cu anul 2006, obținând venituri totale în perioada verificată în sumă de .X. lei. Aceste bunuri imobile nu au fost utilizate în scop personal și nici nu au fost operațiuni economice ocazionale, activitatea desfășurată fiind realizată în scopul obținerii de venituri și având caracter de continuitate, fapt pentru care contribuabilii mai sus menționați aveau obligația să se înregistreze la organul fiscal ca persoane impozabile în scopuri de TVA, la data depășirii plafonului de scutire, respectiv la data de 30.09.2006, conform art.152 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil la data efectuării operațiunii, și în consecință să devină plătitori de TVA începând cu data de 01.11.2006.

Analizând situația celor X de tranzacții imobiliare, efectuate în perioada 2006 - 2009 de persoanele fizice .X. și .X., asociere din punct de vedere al TVA, în vederea încadrării acestora în operațiuni taxabile sau scutite, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- pentru X de tranzacții (prezentate în tabelul din cuprinsul raportului de inspecție fiscală la pozițiile X) au procedat la calculul definitiv al taxei pe valoarea adăugată și obligațiile fiscale accesorii aferente, având în vedere că apartamentele înstrăinate sunt construcții noi, acestea neîncadrându-se în scutirile prevăzute la art. 141, alin. (2), litera f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- pentru X contracte de construire și promisiune de vânzare cumpărare (prezentate în tabelul din cuprinsul raportului de inspecție fiscală la pozițiile X) au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată și obligațiile fiscale accesorii aferente, având în vedere faptul că au fost încasate avansuri iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data la care se încasează avansul. Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, sumele obținute în baza acestor contracte au fost înregistrate în ultimul jurnal de vânzări prezentat la data de 08.12.2011 de către d-na .X..

- pentru antecontractul de vânzare cumpărare (prezentat în tabelul din cuprinsul raportului de inspecție fiscală la poziția X) au procedat la calculul taxei pe valoarea adăugată și obligațiile fiscale accesorii aferente, având în vedere faptul că au fost încasate avansuri iar exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data la care se încasează avansul. Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că, suma obținută în baza acestui antecontract a

fost înregistrată în ultimul jurnal de vânzări prezentat la data de 08.12.2011 de către d-na .X..

- pentru o tranzacție – donație (prezentată în tabelul din cuprinsul raportului de inspecție fiscală la poziția X) nu a fost calculată TVA deoarece baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din contrapartida obținută, în acest caz contribuabilii neobținând niciun venit prin donarea acestui apartament.

Astfel organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.18, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.134, art.134¹, art.134², art.137 alin.(1) lit.a), art.139¹ alin.(2), art.140 alin.(1), art. 141 alin. (2) lit.f), art.150 alin.(1) lit. a), art.152 alin.(1) și alin.(3), art.153 alin.(1), art.156¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.154 din Codul fiscal, pct.2 alin(1) și pct.3 alin(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.127 din Codul fiscal, pct.22 alin(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.139¹ din Codul fiscal, pct.23 alin(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.62 alin(2) lit.a), alin.(4) și alin.(5) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.152 din Codul fiscal, pct.80 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.156¹ din Codul fiscal, art.12, art.13, art.49, art.65, art.70 alin.(1), art.94 alin.(1), art.99, art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit următoarele:

- TVA de plată în sumă de .X. lei;
- obligații fiscale accesorii în sumă totală de .X. lei din care:
 - majorări de întârziere (în cuantum de 0,1% pe zi) în suma de .X. lei pentru perioada 26.01.2007 - 30.06.2010;
 - dobânzi de întârziere (în cuantum de 0,05% pe zi) în suma de .X. lei pentru perioada 01.07.2010 – 30.09.2010;
 - dobânzi de întârziere (în cuantum de 0,04% pe zi) în suma de .X. lei pentru perioada 01.10.2010 - 25.11.2013;
 - penalități de întârziere în suma de .X. lei.

Total sumelor finale stabilite de plată reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii a fost de .X. lei.

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

A. Aspecte procedurale:

Referitor la argumentul contestatarii .X. potrivit căruia „*invocă excepția de necompetența teritorială a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice in emiterea Raportului de inspecție fiscală inregistrat sub nr. .X./26.11.2013, în baza prevederilor art. 31 alin.(1) lit.d) și art.33 alin.(1) din Codul de Procedura Fiscala, având în vedere că persoanele fizice .X. și .X. constituie o asocierie iar în acest caz competența revine organului fiscal de la locul unde își desfășoară activitatea principală, toată activitatea de construcții din anii 2006 - 2009 fiind desfășurată în municipiul .X.*”, respectiv argumentul contestatarului .X. potrivit căruia „*inspectia fiscala a fost realizata cu incalcarea normelor procedurale și cele privind competența fiscală in vederea stabilirii drepturilor și obligațiilor fiscale*”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, la data începerii acțiunii de clarificare a situației fiscale privind tranzacțiile imobiliare efectuate de d-na .X., în baza „*listei nominale beneficiar de venit conform declarației 208*” emisă de MFP – ANAF, domiciliul fiscal al acesteia era situat în .X., .X. La data de 07.10.2009 s-a întocmit procesul verbal de control inopinat nr. .X./07.10.2009, prin care s-a estimat TVA de plată în baza analizei datelor cuprinse în lista nominală beneficiar de venit, proces verbal încheiat cu propunere de efectuare a unei inspecții fiscale la persoana fizică .X., în baza prevederilor art. 31, alin.(1), litera a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„*Domiciliul fiscal*

(1) *În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:*

a) *pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu*”

De asemenea, se reține că după începerea inspecției fiscale, din cuprinsul contractelor de vânzare cumpărare prezentate de doamna .X. a rezultat faptul că aceste contracte au fost încheiate de doamna .X. și domnul .X., în calitate de coproprietari, sot-sotie.

Datorită faptului că domnul .X. figura cu domiciliul în mun. .X., în vederea efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat delegarea de competență Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, transmisă sub nr. .X./24.11.2010, în conformitate cu prevederile art. 99 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile OPANAF nr. 2311/2007 privind condițiile de delegare a competenței de efectuare a inspecției fiscale unui alt organ de inspecție fiscală, cu modificările ulterioare, în vigoare la data respectivă.

Prin adresa nr.6/03.01.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .X./06.01.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Coordonare, Programare, Analiză și Control pentru Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis Acordul privind delegarea de competență nr..X./06.12.2010, având avizul Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În baza acordului privind delegarea de competență emis de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrat sub nr. .X./06.12.2010, organul fiscal competent pentru efectuarea inspecției fiscale privind determinarea TVA, aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2006 - 2009 de doamna Vrînceanu Claudia Pantelimonă și domnul .X., asociere din punct de vedere TVA, a fost Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală și ulterior Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Totodată, conform certificatului de înregistrare în scopuri de TVA, emis ca urmare a înregistrării din oficiu, de către organul fiscal competent, respectiv Administrația Finanțelor Publice .X., sediul asocierii .X. și .X. este situat în .X., .X.

Referitor la înregistrarea fiscală din oficiu, se reține că aceasta a fost efectuată de către organul fiscal competent, respectiv Serviciul Gestiune Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice din cadrul Administrației Finanțelor Publice .X. și nu de către organul de

inspectie fiscala, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X.
- Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice.

Totodată, în ceea ce privește invocarea de către contestatarul .X. a nulității actelor de inspectie fiscala savarsite cu incalcarea competentei teritoriale fiscale stabilite de Codul de procedura fiscala se reține faptul că, argumentele contestatarei în susținerea excepției nulității actelor administrative fiscale contestate nu sunt în acord cu elementele prevăzute de normele legale în materie, respectiv art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, se reține că nulitatea actelor administrative fiscale poate fi atrasă de lipsa următoarelor elemente: numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că *„actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Prin urmare, se reține că legiuitorul a reglementat în mod expres și limitativ la art.46 condițiile de nulitate ale actului administrativ fiscal.

Din analiza deciziei de impunere contestată se reține că aceasta îndeplinește cerințele impuse de lege, respectiv conține numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

În concluzie, nefiind întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege iar în actele administrative fiscale contestate, organele de

inspecție fiscală au făcut mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu mențiunea motivelor de fapt și de drept care au condus la încheierea acestora, afirmațiile contestatarii nu pot fi reținute, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare.

În ceea ce privește invocarea de către persoana fizică .X. a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru perioada 2006 – 2008, având în vedere lipsa avizului de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezultă că acestuia i-a fost comunicat la data de 07.09.2011 avizul înregistrat la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. X/02.09.2011, așa cum rezultă din confirmarea de primire, anexată în copie la dosarul cauzei.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia *“Tranzacțiile au fost efectuate de fosta soție. Prezenta subsemnatului în contractele autentice a fost impusă de dispozițiile Codului Familiei. În realitate, fosta soție a desfășurat această activitate, în sensul că a cumpărat singura drepturile de construire, a contractat cu constructorii, a obținut autorizațiile de construire, a încasat sumele de bani pentru ea. Cu banii rezultați din activitatea în .X. a continuat activitatea în .X.. Din sumele încasate din tranzacții nu am achiziționat nici un bun comun. Activitatea a fost desfășurată de fosta mea soție. Subsemnatul nu am desfășurat activitate economică cu caracter de continuitate în scopul realizării de venituri din tranzacții imobiliare, iar activitatea desfășurată de fosta soție poate atrage consecințe doar în ceea ce o privește. Situația veniturilor realizate de unul dintre soți, care sunt considerate venituri comune de Codul Familiei nu poate fi considerată ca fiind veniturile unei „asocieri de persoane”. Activitatea soției a continuat și după divorț, până în anul 2009, orice procură acordată fostei soții fiind retrasă la data de 24.04.2008”,* acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât conform prevederilor art. 154 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.57 alin.(1), (2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a art.154 din Codul fiscal, respectiv potrivit Ordinului ANAF nr.1415/2009, precum și art.125¹ alin.1, pct.18 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică, respectiv familia, acționează similar unei asocieri, plecând de la definiția proprietății comune a sotelor asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricărui bun detinut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesar acordul și semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării. Totodată, doamna .X., prin procura

speciala autentificata la B.N.P. .X. sub nr. .X..05.2007, a fost desemnată de domnul .X. *„Pentru ducerea la indeplinire a prezentului mandat, mandatară mea mă va reprezenta în fața oricăror persoane fizice sau juridice, autorități publice, de orice natură, administrativă, financiară sau judecătorească, respectiv cadastru, notar, judecătorească, carte funciara, primărie prefectură, și oriunde va fi necesar (...)”*, astfel și pentru livrarile de bunuri imobile și îndeplinirea obligațiilor fiscale legate de acestea. De asemenea, având în vedere faptul că bunurile au fost deținute în coproprietate de sot/sotie, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia din soți, sunt necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării, conform prevederilor art.30 din Codul familiei, în vigoare la data operațiunilor, respectiv:

„Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de către soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale sotilor.

Orice convenție contrară este nulă.

Calitatea de bun comun nu trebuie dovedită.”

și prevederilor art.35 din Codul familiei, în vigoare la data operațiunilor:

„Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi este socotit că are și consimțământul celuilalt sot. Cu toate acestea, nici unul dintre soți nu poate instraina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul celuilalt sot”.

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că, prin sentința civilă nr. .X./09.06.2008 s-a dispus desfacerea căsătoriei fără a se efectua și partajul bunurilor comune, astfel bunurile construite în mun. .X. și instrainate erau bunuri comune întrucât au fost dobândite în timpul căsătoriei. Totodată, sentința civilă nr. .X., pronunțată la data de 09.06.2008 de Judecătoria .X., în dosarul civil .X./2008, este ulterioară datei de la care asocierii .X. și .X. devenea platitoare de TVA. Prin această sentință a fost desfacută prin divorț căsătoria celor doi soți, în schimb nu s-a stabilit nimic privind partajul bunurilor comune. Astfel, împartirea bunurilor comune la desfacerea căsătoriei având caracter facultativ, fostii soți .X. și .X. au ales să continue să aibă și să folosească împreună bunurile comune și după desfacerea căsătoriei. Înțelegerea raporturilor de proprietate comună în devalmasie ale sotilor, odată cu desfacerea căsătoriei, nu înseamnă însă încetarea dreptului de proprietate al acestora asupra bunurilor comune. Cu alte cuvinte, dacă raporturile de

proprietate in devalmasie nu mai sunt posibile nu inseamna ca dreptul de proprietate comuna a sotilor pierde acest caracter transformandu-se intr-un drept diferit prin natura sa juridica. Dreptul fostilor sotii asupra bunurilor comune va fi si in continuare tot un drept de proprietate comuna.

B. În ceea ce privește debitele suplimentare și accesoriile aferente:

Referitor la suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, persoanele fizice .X. și .X., tratați ca o asocieră, datorează TVA, în condițiile în care au desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și au depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitori de TVA la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în perioada **01.01.2006 – 31.12.2009**, organele de inspecție fiscală au constatat că, **persoanele fizice .X. și .X., tratați ca o asocieră**, au realizat un număr de 168 tranzacții imobiliare cu apartamente construite la mansarda unor blocuri în mun. .X., încasând sume de bani în avans începând cu anul 2006 și obținând venituri totale în perioada verificată în sumă de .X. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceste bunuri imobile nu au fost utilizate în scop personal și nici nu au fost operațiuni economice ocazionale, activitatea desfășurată fiind realizată în scopul obținerii de venituri și având caracter de continuitate, fapt pentru care contribuabilii mai sus menționați aveau obligația să se înregistreze la organul fiscal ca persoane impozabile în scopuri de TVA, la data depășirii plafonului de scutire, respectiv la data de 30.09.2006, conform art.152 alin. (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil la data efectuării operațiunii, și în consecință să devină plătitori de TVA începând cu data de 01.11.2006.

Analizand situatia celor X de tranzactii imobiliare, efectuate in perioada 2006 - 2009 de persoanele fizice .X. si .X., soț-soție, considerate asociere din punct de vedere TVA, in vederea incadrării acestora in operatiuni taxabile sau scutite, organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- pentru X de tranzactii au procedat la calculul definitiv al taxei pe valoarea adaugata si obligatiile fiscale accesorii aferente, avand in vedere ca apartamentele instrainate sunt constructii noi, acestea neincadrându-se in scutiirile prevazute la art. 141, alin. (2), litera f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

- pentru 6 contracte de construire si o promisiune de vanzare cumparare au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata si obligatiile fiscale accesorii aferente, avand in vedere faptul ca au fost incasate avansuri iar exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine la data la care se incaseaza avansul. Organele de inspectie fiscală au constatat faptul că, sumele obtinute in baza acestor contracte au fost inregistrate in jurnalul de vanzari prezentat la data de 08.12.2011 de catre doamna .X..

- pentru antecontractul de vanzare cumparare au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata si obligatiile fiscale accesorii aferente, avand in vedere faptul ca au fost incasate avansuri iar exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine la data la care se incaseaza avansul. Organele de inspectie fiscală au constatat faptul că, suma obtinuta in baza acestui antecontract a fost inregistrata in jurnalul de vanzari prezentat la data de 08.12.2011 de catre doamna .X..

- pentru o tranzactie reprezentând o donatie a unui apartament nu a fost calculată TVA deoarece baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din contrapartida obtinuta, in acest caz contribuabilii neobtinând niciun venit prin donarea acestui apartament.

Astfel organele de inspectie fiscală, în confomitate cu prevederile art.125¹ alin.(1) pct.18, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin. (2), art.128 alin.(1), art.134, art.134¹, art.134², art.137 alin.(1) lit.a), art.139¹ alin.(2), art.140 alin.(1), art. 141 alin. (2) lit.f), art.150 alin.(1) lit. a), art.152 alin.(1) și alin.(3), art.153 alin.(1), art.156¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.57 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.154 din Codul fiscal, pct.2 alin(1) și pct.3 alin(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.127 din Codul fiscal, pct.22 alin(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.139¹ din Codul fiscal, pct.23 alin(1) și alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.62 alin(2) lit.a), alin.(4) și alin.(5) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,

dat în aplicarea art.152 din Codul fiscal, pct.80 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.156¹ din Codul fiscal, art.12, art.13, art.49, art.65, art.70 alin.(1), art.94 alin.(1), art.99, art.119 alin.(1) și art.120 alin.(1) și alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit următoarele:

- TVA de plată în sumă de .X. lei;
 - obligatii fiscale accesorii in sumă totală de .X. lei din care:
 - majorari de intarziere (in quantum de 0,1% pe zi) in suma de .X. lei pentru perioada 26.01.2007 - 30.06.2010;
 - dobanzi de intarziere (in quantum de 0,05% pe zi) in suma de .X. lei pentru perioada 01.07.2010 – 30.09.2010;
 - dobanzi de intarziere (in quantum de 0,04% pe zi) in suma de .X. lei pentru perioada 01.10.2010 - 25.11.2013;
 - penalitati de intarziere in suma de .X. lei.
- Total sumelor finale stabilite de plată reprezentând TVA si obligatii fiscale accesorii a fost de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

“(1)În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1);*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2). ”*

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o **persoană impozabilă** așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din **activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii în cauză, la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, cât și începând cu data de 01.01.2007:

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

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2007, are următoarea semnificație:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în care „desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere

sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră, pentru anul 2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.”,

iar, în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009:

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

Prin urmare, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri, relevantă în acest sens fiind și jurisprudența Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM), pe care România, începând cu data de 01.01.2007, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să le respecte împreună cu aquis-ul comunitar.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în

scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În același sens este și Decizia civilă nr.152/31.01.2011, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara - Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr.675/30/2010, irevocabilă.

Relevantă în speță este Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, Corina Tulică Hrisi și Călin Ion Plavosin, prin care Curtea pronunțându-se asupra modului de calcul al TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, a statuat faptul că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, aceste persoane intrând în categoria persoanelor impozabile.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.”

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007:

„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la obligația persoanelor impozabile de a se înregistra ca plătitori de TVA, aceasta a fost reglementată la art. 153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 – 31.12.2006, astfel:

„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea și încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislația privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite și taxe.”

iar, în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct. 56 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. [...].”

Astfel, potrivit art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2006 – 01.05.2006:

„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”

Totodată, potrivit alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în anul 2006:

„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de X lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin. (3) din Codul fiscal:

„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:

a) în situația în care abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă;[...]”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În perioada 01.01.2007 - 21.12.2008, aceste reglementări au fost preluate de pct.62 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a

solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA în regim normal, înainte de înregistrare vor solicita plata TVA pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din actul normativ mai sus menționat, în forma în vigoare în perioada 22.12.2008 - 31.12.2009:

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

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Totodată, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

- 1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*
- 2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*
- 3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*
- 4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”.*

În perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de TVA pentru următoarele operațiuni:

„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.[...]”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de TVA livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19%, respectiv 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în anul 2006:

„(1) Cota standard a taxei pe valoarea adăugată este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de taxa pe valoarea adăugată sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată.”,

în forma aplicabilă în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009:

„(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”,

coroborat cu pct.24 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006:

“(1) Taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

Prevederi similare au fost menținute și la pct.23 alin.(1) și alin.(2), în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, persoanele fizice .X. și .X. au realizat un număr de 167

tranzacții imobiliare cu apartamente construite la mansarda unor blocuri în mun. .X., încasând sume de bani în avans începând cu anul 2006 și obținând venituri cu caracter de continuitate, ce intră în sfera de aplicare a TVA, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Având în vedere prevederile legale în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor mai sus citate, se reține că o persoană fizică care realizează venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale aplicabile în materie, citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, dispozițiile art.134 alin.(1), alin.(2) și alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, care stipulează:

„(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.”

și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009, de către persoanele fizice .X. și .X., a nu mai puțin de X de proprietăți imobiliare din patrimoniul personal, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și au devenit persoane impozabile din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul

fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

De asemenea, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada 01.01.2006 – 31.12.2009 de către contestatari, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.11.2013, se reține că persoanele fizice .X. și .X., urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, au depășit în luna septembrie 2006, plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, până la data de 10.10.2006, persoana care a acționat în calitate de asociat activ al asocierii sau oricare dintre persoanele care au făcut parte din activitatea economică aveau obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) și art.152 alin.(1) și alin.(3) din același act normativ, obligație ce nu a fost îndeplinită de nici unul dintre membrii asocierii, înregistrarea considerându-se valabilă începând cu data 01.11.2006.

Se reține totodată că, în ceea ce privește definirea asocierilor din punct de vedere al TVA, aceasta a fost prevăzută la art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată

În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române.”

Totodată, potrivit pct.57 alin.(1), (2) și (3) din Normele metodologice de aplicare a art.154 din Codul fiscal, în vigoare în anul 2006:

“57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(2) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint-venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în

temeiul [Codului comercial](#) sau al [Codului civil](#), sunt tratate drept asocieri în participațiune.

(3) În cazul asocierilor în participațiune dintre persoane impozabile române și persoane impozabile stabilite în străinătate sau exclusiv din persoane impozabile stabilite în străinătate, se aplică următoarele reguli:

a) asocierea constituie persoană impozabilă și are dreptul să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în situația în care prin contractul de asociere se prevede că asocierea nu este reprezentată față de terți prin asociatul activ, ci acționează în nume propriu în contul asociaților;

b) asocierea nu constituie persoană impozabilă și nu se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dacă prin contractul de asociere se prevede că asociatul activ reprezintă asocierea față de terți. Dacă asociatul activ este persoană impozabilă română, acesta va aplica prevederile [art. 156](#) alin. (1) lit. d) din Codul fiscal. În cazul asocierilor în participațiune constituite exclusiv din persoane stabilite în străinătate, asociatul activ trebuie să își desemneze în România un reprezentant fiscal sau, după caz, să își înregistreze un sediu permanent, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la [titlul I](#) din Codul fiscal pentru un astfel de sediu, și apoi va aplica [art. 156](#) alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.”

De asemenea, potrivit OPANAF nr.1415/2009:

“Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată.”

Se reține astfel că obligațiile fiscale constând în TVA ale persoanelor fizice .X. și .X., soț-soție, la momentul derulării operațiunilor, considerate asociere în scopuri comerciale, nu au fost îndeplinite de nici unul dintre asociați astfel că în conformitate cu prevederile art.20 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele fizice .X. și .X., subiecți ai inspecției fiscale pentru tranzacțiile imobiliare efectuate răspund în solidar pentru îndeplinirea acestora.

În acest sens sunt și prevederile Codului Civil care stipulează că, creditorul unei obligații solidare, poate pretinde plata întregii datorii de la oricare dintre debitorii solidari.

Prin urmare, având în vedere că persoanele fizice .X. și .X. au calitatea de persoane impozabile încă din anul 2006 desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzarea de construcții noi, rezultă că operațiunile desfășurate de contestatar intră în sfera de aplicare a TVA prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de TVA, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire.

În ceea ce privește modul de calcul al TVA, în speță se rețin prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, aprobată prin OMFP nr.1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, care precizează:

„Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de

a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare].”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, prin adresele nr.X/20.01.2015, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat persoanelor fizice .X. și .X. să facă dovada dacă, în calitate de vânzători, au sau nu posibilitatea de a recupera de la dobânditor TVA solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Urmare solicitării Direcției generale de soluționare a contestațiilor, persoanele fizice .X. și .X., prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. în data de 05.03.2015, au solicitat recalcularea bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA (inclusiv accesorii) astfel cum este stabilit în OMFP nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, având în vedere că prin declarația pe propria răspundere din data de 08.04.2015, anexată la dosarul cauzei, dată de persoana fizică .X., aceasta a precizat faptul că, este în imposibilitatea recuperării de la dobânditori a TVA solicitată de Administrația Fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți, fără nicio mențiune cu privire la TVA, respectiv prin declarația pe propria răspundere din data de 28.01.2015, anexată la dosarul cauzei, dată de persoana fizică .X., acesta a precizat faptul că, .X. este în măsură să răspundă, având în vedere faptul că este cea care a realizat activitatea de vânzare a imobilelor.

Având în vedere solicitarea Direcției generale de soluționare a contestațiilor, prin adresa nr..X./17.03.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A_SLP 633/27.03.2015, organele de inspecție fiscală au precizat că:

- prin recalcularea taxei pe valoarea adăugată stabilite inițial prin raportul de inspecție fiscală nr..X./26.11.2013 și decizia de impunere nr..X./26.11.2013, rezultă prin aplicarea procedurii sutei mărite, o bază impozabilă în sumă de .X., respectiv obligațiile fiscale în sarcina persoanelor fizice .X. și .X. în sumă de .X. lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

rezultând o diferență nedatorată în sumă de .X. lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanelor fizice .X. și .X., TVA în cuantum de .X. lei aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2006 – 2009, pentru care au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” potrivit căruia stabilirea de majorări și penalități în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoanele fizice .X. și .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.11.2013, de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Totodată, având în vedere cele reținute în prezenta decizie, documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr..X./17.03.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., menționată mai sus, și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite contestația formulată de persoanele fizice .X. și .X. și se va anula parțial Decizia de impunere nr..X./26.11.2013, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./26.11.2013, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind nedatorată urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA (inclusiv

accesorii) astfel cum este stabilit prin OMFP nr.1820/2014 pentru aplicarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.6/2014.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. potrivit căruia *“s-au stabilit obligatii fiscale si pentru contractele pentru care pretul din promisiune era mai mare decat cel din contractul final. S-a calculat TVA la pretul din promisiune. In cea mai parte aceste contracte poarta mentiunea „anulat” si ca s-a restituit diferenta de pret, mentiune scrisa de mana pe actul de vanzare cumparare”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, organele de inspectie fiscala nu au calculat TVA la pretul din promisiune, acest fapt rezultând din situatia privind vanzarea imobilelor si determinarea TVA de plata si a obligatiilor fiscale accesorii aferente reprezentând anexa nr. 14 la raportul de inspectie fiscala. Totodată, prin adresa nr..X./29.02.2012 si adresa nr. .X./13.03.2012, organele de inspectie fiscală au solicitat doamnei .X. si domnului .X., sa clarifice situatia contractelor de construire si promisiune de vanzare cumparare avand mentiunea *„anulat”* si sa prezinte documente justificative in vederea determinarii starii de fapt fiscale, aceasta avand in vedere faptul ca in cuprinsul contractelor de vanzare cumparare se mentioneaza ca s-au efectuat plati in avans fara a se preciza data si documentul in baza carora s-au efectuat aceste plati. Pana la data incheierii inspectiei fiscale sau în susținerea contestației, contribuabilii nu au prezentat documentele solicitate. De asemenea, contribuabilii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative, respectiv declaratii autentificate ale cumparatorilor, din care sa rezulte restituirea sumelor, documente solicitate in timpul inspectiei fiscale atat doamnei .X. cât și domnului .X., prin adresele nr..X./29.02.2012 si nr..X./13.03.2012, în temeiul art. 56 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Prezentarea de înscrisuri

„(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice”,

sa prezinte declaratii autentificate la birouri notariale, declaratii ale cumparatorilor din care sa rezulte data si sumele restituite cumparatorilor in urma renegocierii pretului din contractele de construire si promisiune de vanzare cumparare finalizate prin contracte de vanzare cumparare. Astfel, pana la data incheierii inspectiei fiscale si în sustinerea contestatiei nu au

prezentat niciun document din care sa reiasa faptul ca aceste sume au fost restituite catre cumparatori.

În ceea ce privește argumentul persoanelor fizice .X. și .X. potrivit căruia “aplicarea normelor legale în cazul persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul propriu nu este clară, fiind clarificată începând cu 01.01.2010”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, respectiv decembrie 2003, această noțiune. Astfel, potrivit art.128 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2005, prin bunurile care fac obiectul unei livrări se înțelege bunuri imobile iar la art.7 pct.20 din același act normativ se definește persoana ca fiind “orice persoană fizică sau juridică” iar persoana impozabilă este considerată orice persoană, deci și persoana fizică. Totodată, potrivit Hotărârii CEJ în cauza 186/89 (W.M. Tiem v Staatssecretris van Financien), punctul 18, în conformitate cu principiul neutralității sistemului TVA, termenul de „exploatare” se referă la toate operațiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, efectuate în scopul obținerii de venituri, având caracter de continuitate.

Referitor la susținerea contestatarului .X. potrivit căreia „*în condițiile în care administrația fiscală a acceptat caracterul probant al unor documente contabile, impozitul de 3% asupra venitului reținut la sursă și evidențiat în declarația 208 întocmită și depusă de către notarii publici, acesta nu mai poate interveni, a posteriori, asupra acestei soluții, fără a aduce atingere principiilor generale de administrare care implică „dreptul la securitate juridică”, astfel că interpretarea legii se face în sensul în care aceasta poate fi aplicată nu în sensul în care aceasta nu poate fi aplicată, principiul certitudinii legale - statutul de persoană impozabilă nu poate fi retras sau dat, cu efect retroactiv*”, respectiv referitor la susținerea contestatarii .X. potrivit căreia „*În ceea ce privește tratamentul fiscal pentru perioada 2007 - 2009 al tranzacțiilor imobiliare efectuate de persoane fizice, acesta este raportat ca venituri din transferul proprietăților din patrimoniul personal, fiind impozitate ca atare prin metoda de deducere a unui procent de 3%, 2%, 1% din venit (OUG 110/2006). Acest tip de venit este evidențiat de Codul Fiscal la art. 41 lit.h) ca fiind o categorie specială de venit, respectiv din patrimoniu personal, nepurtator de TVA, cu reținerea impozitelor pe venit la sursă, respectiv la notar, care este responsabil pentru calculul, colectarea, virarea și raportarea acestuia (art. 77*3 din Codul fiscal). Contribuabilul nu are obligații privind declararea, stabilirea, reținerea și plata impozitelor și taxelor. Contestatara menționează că în baza art. 78 alin.(1) lit.a) și lit.c) al Normelor metodologice la Codului de*

*procedură fiscală, vânzătorul nu se încadrează la categoria persoanelor obligate să depună declarații fiscale. Încadrarea și răspunderea fiscală pentru tranzacțiile imobiliare din patrimoniul personal făcute la notariat este reglementată de art. 77^{*1} (6) CF (23), unde nu există aceste obligații pentru persoana fizică.”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, respectiv prevederile art.127 din Codul fiscal, unde legiuitorul a reglementat din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată noțiunile de persoană impozabilă și activitate economică, precum și ale pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, în care legiuitorul a stipulat condițiile limitative în care obținerea de venituri de către persoanele fizice nu are caracter de continuitate, deci nu poate fi considerată activitate economică, condiții pe care contestatorul nu face dovada că le-a respectat. Totodată, art. 77^{^1} din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data când persoanele fizice .X. și .X. au început să efectueze livrări de imobile, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului. Prin urmare, acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanelor fizice .X. și .X. având în vedere că aceasta, a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoane impozabile din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.*

Referitor la afirmația contestatarii .X. potrivit căreia „toate persoanele care au vândut imobile sunt scutite de plata TVA până la 31.12.2007, iar presupunând că o persoană fizică ar fi trebuit să se declare plătitor de TVA până la 31.12.2007, aceasta tot nu ar fi trebuit să plătească TVA la vânzările către firme, pentru că art. 160 din Codul fiscal prevedea aplicarea taxării inverse, pentru care nu se făcea plata taxei între furnizor și beneficiar”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit art.160 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de TVA. Or, în speță, această condiție nu a fost îndeplinită atâta timp cât contestatara în calitate de furnizor nu era înregistrată ca plătitor de TVA la data efectuării tranzacțiilor.

Referitor la susținerea persoanei fizice .X. „Nu există dispoziție legală, conform căreia să pot oferi spre control organului fiscal contractele de vânzare cumpărare, care au un caracter privat. De asemenea, nu există prevedere legală privind tinerea unor evidente contabile persoana fizică

care vinde din patrimoniul personal nu are obligatia legala de a pastra actele de vanzare.”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

Potrivit art.17, alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Subiectele raportului juridic fiscal

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

Potrivit alin.(2) al aceluiași articol din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin contribuabil se intelege:

„(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.”

Ca urmare, contribuabilii au obligatia sa prezinte documente si inregistrari solicitate de organul fiscal in conformitate cu prevederile art. 56, aliniat (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Prezentarea de înregistrari

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înregistrari. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înregistrari și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice”.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu prevederile art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora”.

De asemenea, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile persoanei fizice .X. potrivit căroră „reincadrarea și condițiile de reincadrare din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei, nu sunt definite de lege, astfel că reincadrarea din patrimoniul personal în patrimoniul comercial al persoanei nu poate fi făcută în condițiile Codului fiscal valabil până la 31 decembrie 2009, mai ales pentru că nu sunt definite condițiile de contradictorialitate cu OUG 44/2008, Legea 12/1990, Legea 50/1991, Codul Familiei, Codul Civil sau Codul Comercial, pe care le modifică prin reincadrare. [...] nefiind un act comercial, activitatea de vânzare de imobile nu poate fi încadrată în tiparul art 127, nefiind o activitate a unui producător, comerciant sau prestator de servicii”, având în vedere faptul că din punct de vedere fiscal, TVA aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale (Codul civil), drept pentru care tranzacțiile efectuate de către contribuabili (vânzările de imobile) trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor din Codul civil, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform căroră:

“ART. 1

(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Astfel, din aprofundarea dispozițiilor normative 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 legii se face în strictă concordanță cu intenția legiuitorului. Mai mult, conform prevederilor art.(1) alin.(3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în materie fiscală, dispozițiile Codului fiscal prevalează asupra oricăror

prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea, aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.

De asemenea, argumentul persoanei fizice .X. referitor la faptul că încadrarea tranzacțiilor imobiliare în sfera de aplicare a TVA, este în contradicție cu celelalte prevederi ale Codului fiscal cu privire la impozitul pe venit, respectiv prevederile art. 77¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada când persoana fizică .X. a început să efectueze livrări de construcții noi, reglementează impozitul datorat de contribuabil, respectiv persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului, la transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții, obligația calculării și încasării impozitului revenind notarului public.

Prin urmare, acest articol nu face referire și nu exclude obligația de înregistrare în scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectuează tranzacții cu bunuri imobile din patrimoniul personal, obligație care revine persoanelor fizice .X. și .X. având în vedere că acestea, au obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoane impozabile din perspectiva TVA, așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

Referitor la argumentul persoanei fizice .X. privind faptul că *“nu s-a calculat corect TVA colectată în suma de .X. ron deoarece nu au fost luate în calcul toate actele prezenta de către subsemnata și fostul sot. Nu s-a ținut cont de actele aditionale care au fost incheiate la contractele de construire și promisiunile de vanzare cumparare prin care s-a micșorat pretul de vanzare cumparare a imobilelor. TVA colectat a fost stabilit în mod gresit la valorile din contractele de construire și promisiunile de vanzare cumparare, care redau corect sumele incasate de către subsemnata și fostul sot de la clienti”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nici în perioada desfășurării inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, contribuabilii nu au prezentat niciun act aditional din care să reiasă cele susținute de contestatară. De asemenea, din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabililor în timpul inspecției fiscale să pună la dispoziție toate documentele încheiate referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2006 - 2009, inclusiv acte aditionale încheiate la contractele de construire și promisiunile

de vanzare cumparare. Aceste documente au fost solicitate contribuabililor prin adresa nr..X./29.02.2012 si adresa nr. .X./13.03.2012, solicitari la care contribuabilii nu au dat curs.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice .X. privind faptul că „organul de control nu a luat in calcul deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata desi a prezentat toate documentele in acest sens, respectiv contracte de construire, devize de lucrari, facturi, chitante si alte documente”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit legislației în domeniul TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se

DECIDE

1) **Admiterea contestațiilor** formulate de persoanele fizice .X. și .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale regionale a finanțelor publice .X., pentru suma de plată de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei,

și anularea parțială a actului administrarea fiscal atacat pentru această sumă.

2) **Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor** formulate de persoanele fizice .X. și .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./26.11.2013 pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii aferente TVA în sumă de .X. lei.

Punctul 2 din prezenta decizie poate fi atacat la Curtea de Apel .X. sau Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL