

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. ....11.05.2011 asupra contestației formulate de **D-nul X** înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ..../06.05.2011 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

D-nul X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../29.03.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad solicitând anularea acesteia pentru suma totală de .....lei reprezentând .....lei taxa pe valoarea adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, avocat....., la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială nr. ....03.05.2011 în original, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. În contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ....06.05.2011, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. ..../29.03.2011, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

- organul de control a stabilit faptul că petentul a obținut venituri din transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile, fapt necontestat de petent, însă acesta arată că nu a avut cunoștință de faptul că ar fi avut obligația de a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, această prevedere legală nefiind una care să poată fi intuită în mod rezonabil de către o persoană obișnuită;

- petentul susține că a înregistrat toate contractele la ANAF astfel încât această instituție avea toate datele și informațiile necesare atât pentru stabilirea taxei pe valoarea adăugată datorată cât și pentru a-l notifica cu privire la această obligație legală, motiv pentru care consideră că nu datorează majorările de întârziere calculate asupra unui debit pe care nu știa că îl datorează;

- petentul consideră că, dacă avea calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată și implicit obligația de a plăti această taxă, atunci în baza principiului contabil al deductibilității taxei pe valoarea adăugată ( art. 145 din Codul fiscal) trebuia să aibă și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru valoarea materialelor și pentru prețul manoperei, taxa pe valoarea adăugată trebuia calculată la valoarea adăugată care este egală cu diferența dintre valoarea de vânzare și costurile de construire;

- organul fiscal nu a calculat taxa pe valoarea adăugată prin extragerea lui din prețul vânzării ci prin adăugarea acestuia la prețul de vânzare, petentul arătând că această manieră de calcul este incorectă deoarece conform art. 23 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prețul include taxa pe valoarea adăugată în cazul livrărilor de bunuri direct către populație, astfel că taxa pe valoarea adăugată trebuia calculată din prețul de vânzare minus cheltuielile deductibile și nu adăugată la prețul de vânzare.

Pentru aceste considerente, petentul consideră contestația formulată ca fiind întemeiată și solicită refacerea controlului și exonerarea de la plata taxei pe valoarea adăugată așa cum a fost stabilită în sarcina sa.

II. În Decizia de impunere nr. ....../29.03.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, au consemnat următoarele:

În perioada verificată respectiv 01.01.2007 - 31.12.2010 contribuabilul a obținut venituri din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare în sensul că a construit din fonduri proprii imobile de locuit care ulterior au fost vândute la prețul pieței fără a fi folosite în scopuri personale.

Conform Codului Fiscal, persoanele fizice care realizează tranzacții imobiliare cu terenuri construibile și construcții noi în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, au obligația înregistrării în scopuri de TVA în condițiile prevăzute la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce îl privește pe petent, pentru stabilirea activității economice cu caracter de continuitate și a momentului în care acesta trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile din normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, stabilind că, petentul avea obligația înregistrării în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2007.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat conform pct. 62 alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 cu modificările ulterioare dat

în aplicarea art. 152 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și au stabilit în sarcina petentului debitul în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru perioada cuprinsă între data la care petentul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrat efectiv.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate majorări de întârziere conform art. 119 și art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare în sumă de .....lei calculate de la data de 01.07.2007 până la data de 28.03.2011.

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

**În fapt**, în perioada 01.07.2007 – 31.12.2010, persoana fizică .....a obținut venituri din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobiliare efectuând un număr de ... tranzacții cu imobile de locuit construite din fonduri proprii care ulterior au fost vândute la prețul pieței fără a fi folosite în scopuri personale.

Organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile de vânzare de construcții noi efectuate de petent sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată și pe cale de consecință au stabilit în sarcina petentului o datorie fiscală în sumă de .....lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile cu construcții noi efectuate din momentul depășirii de către acesta a plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*„Definiții ale termenilor comuni*

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

*20. persoană – orice persoană fizică sau juridică;”*

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

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoana neimpozabilă, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125<sup>1</sup>, pct.18 – 21:

*ART. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în situația în care activitatea desfășurată are caracter de continuitate, persoana fizică devine persoană impozabilă.

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

„(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”*

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

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

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

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

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

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

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

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2010 de către petent, respectiv realizarea a .... tranzacții imobiliare, rezultă că acesta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

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

În legătură cu cele prezentate mai sus, se reține că, în contestația formulată petentul X recunoaște că în perioada verificată a obținut venituri din transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri imobile însă precizează că nu a avut cunoștință de faptul că ar avea obligația de a

se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată „ (...) această prevedere legală nefiind una care să poată fi intuită în mod rezonabil de către o persoană obișnuită.”

În legătură cu această susținere a petentului, organul de soluționare a contestației reține că, în virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem*, nimeni nu poate invoca în apărarea sa necunoașterea legii, în cazul de față obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a petentului în situația în care a obținut venituri din activități economice de livrări de bunuri cu caracter de continuitate este stipulată în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Primul efect al intrării în vigoare a unui act normativ constă în faptul că dispozițiile sale devin general obligatorii pentru destinatarii săi iar al doilea efect al intrării în vigoare, subsecvent și distinct de obligativitate, este opozabilitatea normelor în cauză, constând în faptul că acestea au capacitatea, sunt susceptibile de a produce destinatarilor efectul juridic prevăzut în conținutul lor. Corelativ, destinatarii legii nu pot invoca necunoașterea legii pentru a se sustrage rigorilor sale în cazul în care nu respectă comandamentul cuprins în dispozițiile sale. Opozabilitatea are deci și ea caracter general, netrebuind confundată cu aplicarea efectivă a legii, cu producerea propriu-zisă, concretă a efectelor juridice, în virtutea principiului de drept *nemo censitur ignorare legem*.

În legătură cu susținerile petentului legate de faptul că a înregistrat toate contractele la ANAF care avea obligația de a-l informa asupra faptului că a depășit plafonul de scutire se reține că petentul se află în eroare când susține că toate contractele au fost înregistrate la ANAF în condițiile în care aceste contracte nu se înregistrează la organele teritoriale ale ANAF iar în ceea ce privește obligația organelor fiscale de a-l informa asupra obligației de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată precizăm că, în conformitate cu prevederile art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„ART. 7**

***Rolul activ***

*(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale. (...)*

*(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”*

iar conform prevederilor punctelor 7.1 – 7.3 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:



„7.1. Înștiințarea contribuabililor asupra drepturilor și obligațiilor în cadrul procedurii în desfășurare se face verbal sau în scris. Dacă informarea se face verbal, organul fiscal va întocmi o notă în care va consemna îndeplinirea obligației și orice alte detalii legate de aceasta pe care le consideră relevante. Nota se va atașa la dosarul cazului.

7.2. Îndrumarea ca urmare a solicitării contribuabililor se face de către organul fiscal prin asistență directă la sediul acestuia, precum și prin corespondență scrisă, e-mail, telefon și altele asemenea.

7.3. Îndrumarea contribuabililor din inițiativa organului fiscal se face prin furnizarea de servicii menite să le faciliteze acestora îndeplinirea obligațiilor fiscale, precum și prin acțiuni de educare în domeniul fiscal. Această îndrumare se poate realiza atât la nivel central, cât și la nivel local, prin orice instrument aflat la dispoziția organului fiscal, cum ar fi: transmiterea formularelor de declarații, furnizarea de programe informatice pentru completarea acestora, elaborarea și distribuirea de materiale publicitare (ghiduri, broșuri, pliante, afișe și altele asemenea), difuzarea în presa scrisă de articole, comunicate și materiale de presă, întâlniri de lucru cu grupuri de contribuabili, furnizarea de informații în cadrul emisiunilor informative ale posturilor de radio și televiziune, introducerea în programele de învățământ a unor lecții cu subiect de fiscalitate și altele asemenea.”

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

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

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

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea

Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

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

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

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării."

Pe cale de consecință, având în vedere faptul că din prevederile legale mai sus citate coroborat cu dispozițiile exprese conținute de Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, precitată, referitoare la faptul că taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată nu rezultă că organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată în funcție de voința părților rezultată din contracte, în cauză se va face aplicațiunea art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/ 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră, "*Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare*"; Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../29.03.2011 urmând a fi desființată pentru suma de .....lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, cu ocazia reverificării organele de control urmând a proceda la o analiza detaliată a actelor supuse controlului din punct de vedere al determinării exacte a voinței părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate în cauză.

Pretenția petentului de a beneficia de determinarea taxei pe valoarea adăugată prin extragerea din prețul vânzării și nu prin adăugarea acesteia la prețul vânzării este justificată în condițiile în care Decizia nr. 2/2011 a Comisiei Fiscale precizează în mod expres că acest procedeu se aplică în cazul în care „rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării”; conform art. 105 alin. 1 din Codul de procedură Fiscală „(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru*

*impunere*", astfel că la reverificare organele de inspecție fiscală vor examina contractele de vânzare – cumpărare în totalitate, precum și orice alte documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de Procedură Fiscală din care să rezulte voința părților referitoare la taxa pe valoarea adăugată.

Conform pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011, *"Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente"*. iar potrivit pct.11.7 din aceleași instrucțiuni, *"Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "*

Referitor la motivațiile petentului din contestația formulată, privind dreptul său de a deduce taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea materialelor și pentru prețul manoperei, conform prevederilor art. 145 alin. 2 din Codul fiscal, se reține că în cauză sunt incidente următoarele prevederi legale:

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

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

*(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. **Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de***

**la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153. (...)**

Totodată la art. 147<sup>1</sup> și art. 152<sup>2</sup> din Codul fiscal, referitor la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă, se precizează:

*“Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*

*ART. 147<sup>1</sup>*

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

*(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

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

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

*(...)*

*Decontul de taxă*

*ART. 156<sup>2</sup>*

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

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.*

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

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

Referitor la majorările de întârziere în sumă de .....lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, calculate în sarcina petentului prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .... 29.03.2011 se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în cuantum de .....lei, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../29.03.2011 a fost desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere, calculate în sarcina petentului reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept **accessorium sequitur principalem**, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ..../29.03.2011 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 7, art.125<sup>1</sup>, art.126, art. 127, 147<sup>1</sup>, art. 152<sup>2</sup>, art. 152, art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.3 (1), pct.62 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1873/2011 privind aprobarea Deciziei Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011, coroborat cu dispozițiile art. 105, art. 213 și art.216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

**DECIDE**

Desființarea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. ....29.03.2011 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscala în sarcina **d-nului X**, cu domiciliul în .....pentru suma totală de .....lei reprezentand .....lei taxa pe valoarea adăugată și .....lei majorări de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

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