



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**



Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,  
874081, Timișoara  
Tel : +0256 243947  
Fax : +0256 243948  
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații 1**

**DECIZIE NR. 3335/....2018**

privind soluționarea contestației formulate de dl. ...,  
înregistrată la DGRFP ... sub nr. TMR DGR .../....2017

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ... a fost sesizat de AJFP ... – Serviciul Inspecție Persoane Fizice 1, prin adresa înregistrată la DGRFP ... – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR DGR .../...2017, cu privire la contestația formulată de dl. ..., CNP ..., cu domiciliul fiscal în mun. ..., str. ....nr. ..., jud. ..., și domiciliul procesual ales la Cabinet de Avocat ..., loc. ..., str. ... nr. ...8, jud. ... .

Contestația a fost depusă la AJFP ... în data de 25.08.2017 sub numărul TMG REG 38708 și a fost înregistrată la DGRFP ... sub numărul TMR DGR .../....2017.

Contestația este semnată de d-na avocat ....., pentru care s-a depus împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017 s-a stabilit TVA în suma de ... lei.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, respectiv 31.07.2017 (sub semnătura privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de 25.08.2017.

Constatând că în speța sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ... este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de dl. ....

I. Dl. ... a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, emisă de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... - ..., prin care solicită anularea deciziei contestate, cu consecința emiterii unui nou act administrativ fiscal prin care să se stabilească obligațiile fiscale:

- cu omiterea primelor două tranzacții efectuate, ca urmare a aplicării prevederilor art. 153 alin. 1 lit. b) din Codul fiscal în vigoare la data de 30.10.2012;
- cu aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru toate tranzacțiile încheiate;
- cu recalcularea impozitului pe venit aferent tranzacțiilor imobiliare, în cota de 3%, prin raportare la prețul forat TVA al tranzacțiilor și compensarea diferenței de impozit cu TVA datorată de petent.

În fapt, prin decizia contestată, organul fiscal a stabilit în sarcina sa o obligație fiscală în cuantum de ... lei, reprezentând TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate de către petent în perioada august 2012 - aprilie 2013.

În susținerea deciziei de impunere, organul fiscal a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .../....2017, în cuprinsul căruia stabilește calitatea petentului de persoană impozabilă în scopuri de TVA, raportat la faptul că petentul, împreună cu persoana fizică ..., a realizat operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute în coproprietate indiviză, ce se circumscriu sferei de aplicare a TVA.

În acest sens, organul fiscal reține că petentul a dobândit calitatea de persoană impozabilă de la data obținerii primei autorizații de construire, data reținută de organul fiscal ca fiind ...2008, cu toate că prima autorizație de construire a fost obținută de petent la data de ...11.2011.

Referitor la acest aspect, e de menționat caracterul lapidar de întocmire a raportului de inspecție fiscală, cu menționarea unei date incorecte ca moment ce marchează înregistrarea petentului ca persoană plătitoare de TVA, probabil preluată din alt raport de inspecție fiscală, în contextul în care petentul a obținut prima autorizație de construire la data de ...11.2011, fapt reținut și de organul fiscal în cuprinsul raportului.

Referitor la această apreciere a organului fiscal, se impun a fi făcute mai multe precizări.

Astfel, în primul rând, perioada realizării inspecției fiscale a fost, după cum reiese și din raportul de inspecție fiscală, ...2017 - ...2017. În acest context, potrivit prevederilor art. 98 alin. 1 din Codul de procedură fiscală în vigoare în luna noiembrie 2011, luna obținerii primei autorizații de construire, în lumina cărora inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, perioada ce putea fi verificată de către organul fiscal era 2012 - 2017.

Anul 2011 excede perioadei de prescripție de 5 ani, aplicabilă în domeniul fiscal. De altfel, prevederea potrivit căreia inspecția fiscală trebuie efectuată în cadrul termenului de prescripție a fost preluată și de noua reglementare a Codului de procedură fiscală, în art. 117 alin. 1.

În acest context, apreciază că organul fiscal nu poate stabili obligații în perioada anterioară celor 5 ani, care marchează intervalul termenului de prescripție. Prin

urmare, stabilirea calității petentului de persoana indiviza, ce se circumscriu sferei de aplicare a TVA.

În acest sens, organul fiscal reține ca petentul a dobândit calitatea de persoana impozabilă de la data obținerii primei autorizații de construire, data reținută de organul fiscal ca fiind ....2008, cu toate că prima autorizație de construire a fost obținută de petent la data de ....11.2011.

Referitor la acest aspect, e de menționat caracterul lapidar de întocmire a raportului de inspecție fiscală, cu menționarea unei date incorecte ca moment ce marchează înregistrarea petentului ca persoană plătitoare de TVA, probabil preluată din alt raport de inspecție fiscală, în contextul în care petentul a obținut prima autorizație de construire la data de ....11.2011, fapt reținut și de organul fiscal în cuprinsul raportului.

Referitor la această apreciere a organului fiscal, se impun a fi făcute mai multe precizări.

Astfel, în primul rând, perioada realizării inspecției fiscale a fost, după cum reiese și din raportul de inspecție fiscală, ....2017 - ....2017. În acest context, potrivit prevederilor art. 98 alin. 1 din Codul de procedură fiscală în vigoare în luna noiembrie 2011, luna obținerii primei autorizații de construire, în lumina cărora inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, perioada ce putea fi verificată de către organul fiscal era 2012 - 2017.

Anul 2011 excede perioadei de prescripție de 5 ani, aplicabilă în domeniul fiscal. De altfel, prevederea potrivit căreia inspecția fiscală trebuie efectuată în cadrul termenului de prescripție a fost preluată și de noua reglementare a Codului de procedură fiscală, în art. 117 alin. 1.

În acest context, apreciază că organul fiscal nu poate stabili obligații în perioada anterioară celor 5 ani, care marchează intervalul termenului de prescripție. Prin urmare, stabilirea calității petentului de persoană impozabilă nu putea fi efectuată în mod legal decât începând cu anul 2012, nicidecum în anul 2008 sau 2011, cum în mod confuz face mențiune organul fiscal în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.

În al doilea rând, stabilirea calității petentului de persoană impozabilă de la data obținerii autorizației de construire din ....11.2011 este profund nelegală, fiind în totală disonanță cu prevederile art. 152 și 153 din Codul fiscal.

Așadar, potrivit prevederilor art. 152 din Codul fiscal în vigoare în anul 2012, *„persoana impozabilă stabilită în România conform art. 1251 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită 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. ...3 alin. (2) lit. b)”. Potrivit alin. 2 al aceluiași text legal, „cifră de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxă, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în*

*scopuri de TVA a livrărilor de bunuri si a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile daca nu ar fi desfășurate de o mica întreprindere (...)"*.

In lumina prevederilor mai sus citate, orice persoana care declara o cifra de afaceri inferioara plafonului de scutire, poate beneficia de acest plafon pana la momentul atingerii sau depășirii acestuia, cu excepția prevăzuta de lege, care nu ii este aplicabila. Având in vedere faptul ca petentul nu a declarat o cifra de afaceri anuala care sa depaseasca plafonul de scutire, organul fiscal nu poate sa îl excludă de la aplicarea plafonului instituit de lege. Susținerea organului fiscal in sensul ca mansardarea primelor 4 apartamente depaseste plafonul de scutire este aberanta si contrara prevederilor legale mai sus amintite, raportat la faptul ca legea nu da relevanta, sub aspectul cifrei de afaceri, valorii imobilelor deținute in proprietate sau amenajate, ci valorii livrărilor de bunuri, deci a tranzacțiilor efectuate in mod concret in cursul unui an calendaristic.

Legiuitorul a permis persoanelor impozabile sa efectueze o estimare a cifrei de afaceri, estimare care poate sa se situeze si sub pragul plafonului indicat de norma legala, fara niciun fel de consecința negativa in situația unei estimări inexacte. Potrivit legii, daca estimarea este efectuata sub plafonul indicat de lege, înregistrarea in scopuri de TVA se va realiza la depășirea acestui plafon, pana atunci persoana impozabila fiind libera sa beneficieze de plafonul de scutire. Nu exista nici alta norma care sa impună persoanei impozabile sa renunțe la plafonul de scutire.

In contextul legislativ al momentului realizării primelor tranzacții, ca in prezent, plafonul TVA se raportează la livrările de bunuri efectiv realizate in decursul unui an calendaristic, nu la estimările efectuate din oficiu de către organul fiscal.

Ca urmare, organul fiscal trebuia sa dispună înregistrarea petentului ca persoana plătitoare de TVA doar după depășirea plafonului impus de lege, in concordanta cu prevederile art. 152 alin. 6 din Codul fiscal.

Având in vedere ca prima tranzacție realizata de petent s-a situat sub plafonul de 220.000 lei prevăzut de lege, depășirea plafonului s-a realizat doar la data încheierii celei de-a doua tranzacții, respectiv, 10.09.2012. Prin urmare, înregistrarea in scopuri de TVA trebuia solicitata pana cel târziu la data de 10.10.2012, conform prevederilor art. 152 alin. 6 din Codul fiscal. Aceasta este data de la care organul fiscal trebuia sa dispună înregistrarea petentului ca plătitor de TVA din oficiu.

Astfel, prevederile art. 152 alin. 6 teza a II-a din Codul fiscal statuează in felul următor: *„persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a cărei cifra de afaceri, prevăzuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei in care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplica pana la data înregistrării in scopuri de TVA, conform art.*

*153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabilească de obligații privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrata in scopuri de taxa conform art. 153."*

Prin urmare, pana la data la care legea permite înregistrarea in scopuri de TVA, respectiv, intervalul de 10 zile ce curge din prima zi a lunii calendaristice următoare celei in care s-a depășit plafonul, se aplica regimul special de scutire. Abia după înregistrarea in scopuri de TVA sau, in cazul de fata, după înregistrarea din oficiu de la data la care ar fi trebuit solicitata înregistrarea, operațiunile desfășurate de către persoana impozabila intra in sfera de aplicabilitate a TVA.

In concret, prima tranzacție aflându-se sub plafonul instituit de lege, acest plafon a fost depășit o data cu realizarea celei de-a doua tranzacții, moment de la care petentul trebuia sa solicite înregistrarea in scopuri de TVA. Astfel, atât prima tranzacție, cat si cea de-a doua, se afla sub regimul special de scutire prevăzut de art. 152 Codul fiscal, astfel ca ele nu trebuiau luate in calcul la stabilirea obligațiilor fiscale reprezentând TVA, datorate de petent.

In ceea ce privește cel de-al doilea petit, arata faptul ca organul de inspecție fiscală a aplicat in mod eronat cota standard de 24% pentru Contractul de vânzare-cumpărare nr. .../....08.2012, Contractul de vânzare-cumpărare nr. .../11.04.2013 si Contractul de vânzare-cumpărare nr. .../....2013.

Astfel, toate cele 5 tranzacții încheiate de petent si analizate de organul de control au avut ca obiect locuințe la mansarda cu o suprafața utila medie de 50 mp, iar comparatorii le-au achiziționat cu programul Prima Casa.

De altfel, organul fiscal a ținut cont de acest aspect in ceea ce privește Contractul de vânzare-cumpărare nr. .../10.09.2012 si Contractul de vânzare-cumpărare nr. .../30.10.2012, aplicând tranzacțiilor consfințite de aceste contracte cota redusa de TVA de 5%. In ceea ce privește celelalte tranzacții, organul fiscal a reținut ca nu a fost in măsura sa prezinte declarații ale comparatorilor din care sa rezulte ca îndeplineau condițiile de aplicare a cotei reduse si, ca urmare, a aplicat cota standard de 24%.

Învederează organului de soluționare a contestației faptul ca perioada in care s-a desfășurat inspecția fiscală a fost scurta si nu si-a permis sa botina toate declarațiile comparatorilor in timp util, aspect pe care l-a sesizat si inspectorilor fiscali si l-a menționat si in punctul de vedere atașat dosarului de inspecție fiscală. De altfel, organul fiscal l-a plasat intr-o postura neplăcuta, solicitându-i declarații din partea tuturor comparatorilor după 4 sau 5 ani de la încheierea tranzacțiilor, in contextul in care din cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare reiese in mod clar ca imobilele au fost achiziționate prin programul Prima Casa, fapt care denota ca persoanele in cauza nu au mai deținut in proprietate un alt imobil, astfel ca e evident ca nu ar fi avut nici cum sa beneficieze anterior de cota redusa de 5%.

Intre timp, petentul a reușit sa mai botina doua declarații date in fata notarului public de către comparatorii ... (actuala ...), respectiv, ... si ..., pe care le ataseaza contestației, iar pe cea de-a treia nu a fost in măsura sa o obtina nici pana in prezent.

Cu toate acestea, apreciază ca, atâta timp cat o condiție esențiala a programului Prima Casa este aceea de a nu deține si a nu fi deținut o locuința in proprietate, aplicarea cotei reduse de 5% se va face implicit, declarațiile comparatorilor fiind superflue intr-o atare situație.

Astfel, potrivit prevederilor art. ...0 alin. 2<sup>1</sup> Cod fiscal, „*cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite*”. Din interpretarea acestui text legal rezulta ca aceasta cota redusa se aplica implicit pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, legea nelăsând la latitudinea părților aplicarea acestei cote, care este stabilita, de altfel, in favoarea comparatorilor. Având in vedere ca programul Prima Casa este un program de politica sociala, imobilele încadrându-se in prevederile legale ale art. ...0 alin 2<sup>1</sup> lit. c) Cod fiscal, tranzacțiile realizate in cadrul acestui program intra in sfera de cuprindere a cotei reduse de 5%, care trebuia aplicata tuturor tranzacțiilor supuse controlului fiscal.

In ceea ce privește cea de-a treia solicitare, este de observat faptul ca, potrivit reglementarilor in vigoare la data efectuării tranzacțiilor supuse analizei, petentul a fost obligat la momentul încheierii fiecărei tranzacții la plata unui impozit pe venitul aferent tranzacțiilor cu imobile din patrimoniul personal, in cota de 3%, care s-a raportat la prețul întreg al tranzacției, fora a se scădea TVA din acesta.

In contextul in care organul fiscal a emis decizia de impunere contestata pe calea prezentei, petentul se afla in situația de a fi achitat un impozit calculat inclusiv asupra taxei pe valoarea adăugata pe care organul fiscal a stabilit-o cu ocazia întocmirii deciziei de impunere.

Având in vedere ca impozitul se imputa asupra venitului obținut si nu asupra taxelor si altor impozite datorate bugetului, se impune recalcularea impozitului de 3% prin raportare la prețul fara TVA si compensarea acestui impozit cu obligațiile stabilite de organul fiscal in sarcina petentului.

Pe aceasta cale, înțelege sa formuleze explicit cererea de restituire a diferenței de impozit si compensarea acestei diferențe cu obligațiile reprezentând TVA, stabilite prin decizia de impunere.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, emisa de AJFP ... – Inspecție Fiscala, s-a stabilit TVA in sumă de ... lei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscala încheiat la data de ....2017 si înregistrat sub nr. TMG AIF .../....2017, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de

impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. .../....2017, s-au stabilit următoarele:

Stabilirea calității de persoana impozabila înregistrata in scopuri de TVA:

Stabilirea bazei de impozitare privind TVA, a TVA deductibila, TVA colectata, a TVA datorata, rezultata din activitatea de cumpărare si vânzare de bunuri imobiliare proprii, stabilita conform Legii nr. 227/2015 - Codul fiscal.

In perioada 01.10.2011-31.03.2017, persoana fizica ... a realizat operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute in coproprietate indiviza cu persoana fizica ..., astfel:

- In baza Autorizației de construire nr. .../....11.2011 (anexa nr.1), ... si ... au realizat împreuna lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe in regim de inaltime P+4E, rezultând bloc de locuințe in regim de inaltime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda situate in ... strada ... nr. ... bl. ..., destinate vânzării.
- In baza Autorizației de construire nr. .../....2012, ... si ... au realizat împreuna lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe in regim de inaltime P+4E, rezultând bloc de locuințe in regim de inaltime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda situate in ..., strada ... nr. ..., destinate vânzării.
- In baza Procesului verbal de recepție finala nr. ....2012, a fost recepționat imobilul din ..., str. ..., construit in baza Autorizației de construire nr. .../....11.2012.
- In baza Procesului verbal de recepție finala nr. .../....2013, a fost recepționat imobilul din ..., str. ... nr. 3, construit in baza Autorizației nr. .../....2012.

După recepția celor 4 apartamente (apartamentele nr. 20, 21, 22 si 23), construite in baza Autorizației nr. .../....11.2011, in baza actului de partaj voluntar autentificat cu nr. .../....2012 (anexa nr. 1) apartamentul 21 a fost distribuit persoanei fizice ..., apartamentul nr. ... a fost distribuit persoanei fizice ..., iar apartamentele 20 si 23 au rămas in coproprietatea indiviza a celor doi asociați ... si ....

De asemenea, in baza Actului de partaj voluntar autentificat nr. ....2013 (anexa nr.1) apartamentul 23 si 24 construite in comun de către ... si ..., au fost preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de către ..., iar apartamentele 21 si 22 (construite in comun de către ... si ...) au fost preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de către .... Apartamentele 21, 22, 23 si 24 au fost construite In baza Autorizației de construire nr. .../....2012.

Astfel, in urma celor doua acte de partaj voluntar din cele 8 apartamente construite împreuna de către ... si ..., doua apartamente au rămas in proprietatea comuna a celor 2, iar 6 apartamente au fost distribuite. Trei apartamente au fost distribuite persoanei fizice ... si trei apartamente au fost distribuite persoanei fizice ....

Conform prevederilor Ordinului ...15/2009, se va considera asociere si cazul in care doua persoane au realizat o operațiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte in operațiunea sau activitatea desfășurata.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale si identificarea tranzacțiilor efectuate in asociere la persoana fizica ..., a fost efectuat un control inopinat. Acesta este înregistrat in scopuri de TVA din ..... In urma controlului inopinat, s-a constatat ca ... nu si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA in suma de 22.220 lei, aferenta facturilor de achiziții prezentate de către ...

Din confruntarea datelor înscrise in „*Lista nominala a beneficiarului de venit conform declarației 208*” pentru d-nul ... cu, contractele prezentate de persoana fizica verificata, echipa de inspecție fiscala a constatat ca operațiunile efectuate de către contribuabil, in calitate de vânzător, reprezintă tranzacții cu apartamente construite la

mansarda blocurilor, apartamente noi cu vechime mai mica de un an. In lista nominala a beneficiarului de venit, persoana fizica ... figurează cu un număr de 5 tranzacții imobiliare efectuate in perioada ...08.2012-....2013, așa cum au fost declarate de notarii publici care au autentificat operațiunile.

Din punct de vedere al TVA, așa cum prevede Legea 571/2003 «*persoana impozabila*» este un concept larg, cuprinzând orice persoana care desfasoara, in mod independent, orice activitate economica, in orice loc. Aceasta defnirea a persoanei impozabile presupune ca orice individ poate sa fie persoana impozabila, numai in măsura in care este capabil sa desfășoare activitatea economice, ca atare si in mod independent, precum si orice tip de entitate constituita din indivizi poate fi persoana impozabila, de asemenea, numai in măsura in care este capabila sa desfășoare activitatea economice, ca atare si in mod independent. Așadar persoana impozabila poate fi:

- persoana fizica capabila sa desfășoare activitatea economice, iar aceasta activitate sa se realizeze ca atare si in mod independent; orice fel de asociere, inclusiv familia constituita in baza Codului Familiei, capabila sa desfășoare activitati economice, ca atare si in mod independent;
- orice fel de persoana juridica;
- orice fel de instituție, club, sindicat, organizație sau asociație.

Astfel, operațiunile realizate de ... îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin.1), lit. a)-d) din legea 571/2003, respectiv:

*„a) constitute o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata așa cum rezulta din contractele sinalagmatice făcute cu titlu oneros;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in România Imobilele tranzacționate fiind situate in ..., jud. ..., România;*

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

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

In consecința, fata de cele prezentate, organul de control constata ca din punct de vedere al TVA persoana fizica începe activitatea economica din momentul in care intenționează sa efectueze o astfel de activitate, așa cum prevede punctul 66 (2) Titlu VI, din HG. 44/2004 republicat cu modificările ulterioare privind normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, respectiv la data la care obține prima autorizație de construire, respectiv data de ....2008, data de la care dobândește si calitatea de persoana impozabila prevăzuta la art. 127 alin.1) din legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare .

De la data începerii activității economice, respectiv data de 27.07.2011 (plafonul de scutire fiind de 119.000 lei), data la care realizează prima achiziție de materiale de construcții si pana la data de ....2013, persoana fizica realizează operațiuni taxabile prevăzute la art. 126 alin.9) lit.a) pentru care se aplica cota de TVA prevăzuta la art. ...0 din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare.

Prima vânzare efectuata de persoana impozabila ... a imobilului provenit din activitatea economica a fost efectuata la data de ...08.2012 la valoarea de 172....7 lei, care chiar daca este inferioara plafonului de scutire TVA, trebuia sa fie inclusa in baza de impozitare, întrucât operațiunea realizata reprezintă vânzarea unui apartament nou, provenit din activitatea economica de exploatare a bunurilor corporale in scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate conform prevederilor art. 127 alin.2) din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, pentru care persoana impozabila nu poate solicita scutirea de taxa prevăzuta la art. 152 din Legea 571/2003 privind



regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, întrucât contribuabilul avea cunoștința ca activitatea in ansamblul ei, respectiv mansardarea primelor 4 apartamente depășeste plafonul anual de scutire si deci nu este îndeplinita condiția prevăzută de art. 152 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv cifra de afaceri anuală realizată sau declarată inferioară plafonului de scutire TVA de 65.000 euro calculate la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării (01.01.2007) de 3,3817 lei/euro . In conformitate cu prevederile art. 153 alin. 1 lit.a) punctul 1 din Legea 571/2003, cu modificările si completările ulterioare, persoana impozabilă ... avea obligația solicitării înregistrării in scopuri de TVA înainte realizării operațiunilor taxabile, aceasta intenționând sa realizeze activități economice ce implica operațiuni taxabile a căror cifra de afaceri anuală este superioară plafonului anual de scutire TVA. Persoana impozabilă ... nu a respectat prevederile art. 153 alin.1) lit.a) punctul 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, si nu a solicitat înregistrarea in scopuri de TVA înainte de realizarea activității economice ce implica operațiunile taxabile pentru care nu se aplica regimul special de scutire pentru întreprinderi mici prevăzut la art. 152 din legea 571/2003, cu modificările ulterioare.

In urma efectuării verificării, s-a constatat ca d-nul ... nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA in regim normal de taxare, potrivit art. 153. alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu a întocmit si nu a depus Decontul de taxa pe valoarea adăugată prevăzut la art.156<sup>2</sup> alin. (1) din aceeași lege.

Baza de impozitare la TVA a fost stabilită conform art.137 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, si in baza Deciziei nr. 2/2011, respectiv tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea comparatorilor.

#### Analiza TVA deductibilă

Persoana impozabilă nu a dedus TVA prin deconturi

In timpul inspecției fiscale au fost prezentate documente din care sa rezulte ca se poate acorda drept de deducere la momentul faptului generator pentru achiziții destinate realizării operațiunilor pentru care s-a colectat TVA.

Pentru acordarea dreptului de deducere este aplicabilă Hotărârea Curții CJUE C-183/... pronunțată in data de 09.07.2015, care statulează: "*Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, in împrejurări precum cele in discuție in litigiul principal, unei reglementari naționale in temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate in amonte pentru bunuri si servicii utilizate in cadrul operațiunilor taxate ii este refuzat persoanei impozabile, care trebuie in schimb sa achite taxa pe care ar fi trebuit sa o perceapă, pentru simplul motiv ca nu era înregistrată in scopuri de taxa pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, si aceasta atât timp cat nu este înregistrată in mod legal in scopuri de taxa pe valoarea adăugată si nu a fost depus decontul taxei datorate.*" Contribuabilul a prezentat 93 facturi, prezentate in Anexa nr. 2 rezultând TVA in suma de 22.220 lei.

In urma verificării acestor facturi, controlul a constatat ca o parte din acestea nu sunt aferente activității, iar pentru o alta parte nu se deține factura, ci doar bon fiscal. Totodată, pentru facturile din data de 27.07.2011 si ....2011 nu se mai poate exercita dreptul de deducere întrucât sunt in afara termenului de prescripție. Astfel, conform Anexei nr. 2, organul de control a constatat ca, din totalul de 22.220 lei, pentru TVA in suma de ... lei, nu se poate exercita dreptul de deducere, si anume:

1) suma de ... lei reprezintă TVA aferenta unor cumpărări pe baza de bon fiscal, dar pentru care nu exista factura, conform art. ...6 alin. (1) lit. a);

2) suma de .... lei reprezintă TVA aferenta unor cumpărări pe baza de factura care nu sunt aferente activității, conform art. ...5 alin. (2) lit. a) al Legii 571/2003;

3) suma de .... lei reprezintă TVA efectuată în perioada prescrisă.

Din totalul de ... lei (22.220 - ...), TVA deductibilă pentru care exista documente, organul de control a constatat ca doar 50% sunt aferente lui ..., iar restul de 50% sunt aferente domnului ..., respectiv, dreptul de deducere se exercita proporțional cu venitul realizat de .... Atât din nota explicativă luată domnului ..., cât și din cea luată domnului ... cu ocazia controlului încrucișat, rezulta ca toate cheltuielile au fost angajate în comun, în cota de 50% pentru fiecare dintre aceștia. Tot în proporție de 50%, pentru fiecare asociat au fost împartite și veniturile. Astfel suma de ... lei, reprezintă TVA care nu este aferentă operațiilor taxabile, întrucât nu aparțin persoanei ci asociatului acesteia, conform art....5 alin (2) lit. a) al Legii 571/2003.

Recapitulate TVA deductibilă :

TVA deductibilă conform deconturi TVA:	0 lei;
TVA deductibilă conform facturilor prezentate	22.220 lei;
TVA cu drept de deducere stabilită de organul de control	... lei;
TVA nedeductibilă fiscal	.... lei

Analiza TVA colectată:

În perioada verificată persoana impozabilă nu a colectat TVA.

Organul de control a colectat TVA pentru 5 tranzacții, prezentate în Anexa nr. 3. Din cele cinci imobile, trei au fost vândute în mod singular de către ..., iar două au fost vândute împreună cu .... Pentru două tranzacții în care vânzarea apartamentelor s-a efectuat împreună cu ..., în cadrul bazei de impozitare s-a luat în calcul doar procentul de 50%, adică partea aferentă domnului .... Baza de impozitare a fost calculată prin extragerea cotei de TVA din cadrul valorii de vânzare înscrisă pe contract, conform art. 137 alin.1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Deciziei nr.2/2011 și a HCEJ C-249/12 și C-250/12 .

Pentru 2 din cele 5 apartamente, TVA a fost calculată cu cota redusă de 5%, în conformitate cu art. ...0 alineat (2) indice (1), al Legii nr. 571/2003 , întrucât s-au îndeplinit condițiile prevăzute de articolul menționat, și pentru care domnul ... a prezentat declarații de la clienții-cumpărători, respectiv de la Cordonescu Florentina și de la Popescu Florin.

Pentru celelalte tranzacții s-a aplicat cota standard de 24%.

Conform Anexa nr. 3, din totalul de .... lei, valoare tranzacționată înscrisă în contractele de vânzare cumpărare, baza de impozitare a fost stabilită la valoarea de ... lei , iar TVA aferentă acestei baze este în suma de ... lei.

Recapitulate TVA colectată:

TVA colectată conform deconturi TVA colectată suplimentar	0 lei
TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală .....	.... lei.

Analiza TVA de rambursat/TVA de plată

TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală .....	... lei.
TVA cu drept de deducere stabilită de organul de control ..	... lei
TVA de plată în urma controlului .....	... lei

Situația detaliată pe scadente, privind TVA deductibilă și TVA colectată este prezentată în Situația comparativă - Anexa nr.4.

III. Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017.

### **III.1.PROCEDURA**

**III.1.A. Referitor la solicitarea contestatorului privind recalcularea impozitului pe venit aferent tranzacțiilor imobiliare, și compensarea diferenței de impozit cu TVA datorată, cauza supusă soluționării este de a se stabili dacă DGRFP Timisoara, prin Serviciul soluționare contestații 1, are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere.**

Competența de soluționare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală este limitată astfel:

„ART. 268

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care considera că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Conform art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 98

*Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale; b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

*c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

*d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare..”*

Art. 272 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 272

*Organul competent*

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor\*).*

-----

Alin. (1) al art. 272 a fost modificat de pct. 17 al art. II din ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 84 din ... noiembrie 20..., publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 977 din 6 decembrie 20....

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;  
b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;  
c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice\*). (...)

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.”

În acest sens, pct. 5.1 și 5.3 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

„5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 272 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

**5.1. Actele administrative fiscale care intra în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.**

(...) 5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Pe cale de consecință, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului VIII din Noul Cod de procedură fiscală, rezulta că solicitarea petentului de calculare și compensare a creanțelor fiscale nu intra în competența organului de soluționare a contestației, patenta având posibilitatea exercitării drepturilor prevăzute de art. ...8 din același act normativ, respectiv:

„ART. ...7

Compensarea

(1) Prin compensare se sting creanțele statului sau unităților administrativ-teritoriale ori subdiviziunilor acestora reprezentând impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat cu creanțele debitorului reprezentând sume de rambursat, de restituit sau de plată de la buget, până la concurența celei mai mici sume, când ambele părți dobândesc reciproc atât calitatea de creditor, cât și pe cea de debitor, cu condiția ca respectivele creanțe să fie administrate de aceeași autoritate publică, inclusiv unitățile subordonate acesteia. Prin sume de plată de la buget se înțeleg sumele pe care statul sau unitatea/subdiviziunea administrativ-teritorială trebuie să le plătească unei persoane, inclusiv cele care rezultă din raporturi juridice contractuale, dacă acestea sunt stabilite prin titluri executorii.

(2) Creanțele debitorului se compensează cu obligații datorate aceluiași buget, urmând ca din diferența rămasă să fie compensate obligațiile datorate altor bugete, în mod proporțional, cu respectarea condițiilor prevăzute la alin. (1).

(3) Creanțele fiscale rezultate din raporturi juridice vamale se compensează cu creanțele debitorului reprezentând sume de restituit de aceeași natură. Eventualele diferențe rămase se compensează cu alte obligații fiscale ale debitorului, în ordinea prevăzută la alin. (2)(...)

ART. ...8

Restituiri de sume

(1) Se restituie, la cerere, contribuabilului/plătitorului orice suma plătită sau încasată fora a fi datorată.

(2) În situația în care s-a făcut o plată fora a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective.

(3) Prevederile prezentului articol se aplică și pentru sumele de restituit ca urmare a aplicării, potrivit legii, a scutirii indirecte sau a altor asemenea scutiri.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se restituie din oficiu următoarele sume:

a) cele de restituit, reprezentând diferențe de impozite rezultate din regularizarea anuală a impozitului pe venit datorat de persoanele fizice, care se restituie în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere;

b) cele încasate prin poprire, în plus față de creanțele fiscale pentru care s-a înființat poprirea, care se restituie în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încasării. (...)"

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare AJFP ..., organ fiscal competent să administreze creanțele fiscale ale petentului. **III.1.A.**

**III.1.B. Cauza supusă soluționării este dacă înscrierea eronată la pagina 6, paragraful 2, din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate a datei de ...2008, în loc de data de ...11.2011 (data Autorizației de construire nr. .../...11.2011), poate atrage nulitatea acesteia, în condițiile în care vătămarea în această privință nu este absolută de vreme ce consecințele fiscale ale constatărilor din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu au fost influențate de niciun fel.**

**În fapt**, în perioada 01.10.2011-31.03.2017, persoana fizică ... a realizat operațiuni economice de exploatare a bunurilor corporale deținute în coproprietate indiviză cu persoana fizică ..., astfel:

- în baza Autorizației de construire nr. .../...11.2011 (anexa nr.1), ... și ... au realizat împreună lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe în regim de înălțime P+4E, rezultând bloc de locuințe în regim de înălțime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda situate în ... strada ... nr. 2 bl. ..., destinate vânzării;

- în baza Autorizației de construire nr. .../...2012, ... și ... au realizat împreună lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe în regim de înălțime P+4E, rezultând bloc de locuințe în regim de înălțime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda situate în ..., strada ... nr. ...3, destinate vânzării;

- în baza Procesului verbal de recepție finală nr. .../.....2012, a fost recepționat imobilul din ..., str. ..., construit în baza Autorizației de construire nr. .../...11.2012;

- în baza Procesului verbal de recepție finală nr. .../.....2013, a fost recepționat imobilul din ..., str. ... nr. 3, construit în baza Autorizației nr. .../...2012.

Astfel, organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate ca operațiunile realizate de dl. ... îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute la art. 126 alin.(1) lit. a)-d) din Legea nr. 571/2003 și, în consecință, față de cele prezentate, organul de control a constatat că din punct de vedere al TVA persoana fizică a început activitatea economică din momentul în care a intenționat să efectueze o astfel de activitate, așa cum prevede punctul 66 (2) Titlu VI din HG nr. 44/2004, republicată, cu modificările ulterioare, privind normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, respectiv la data la care a obținut prima autorizație de construire, „respectiv data de ....2008”, data de la care dobândește și calitatea de persoană impozabilă prevăzută la art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au înscris eronat data de ....2008, la pagina 6. alin. 2, din raportul de inspecție fiscală în loc de ....11.2011 (data Autorizației de construire nr. .../....11.2011, când a demarat activitatea economică), dar toate celelalte constatări fiscale nu au fost afectate, fiind doar o eroare de redactare.

**În drept**, potrivit art. 46, art. 47 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*”Art. 46. - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului”.*

*„ART. 47*

*Comunicarea actului administrativ fiscal*

*(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.(...)”*

*”Art. 49. - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

- a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Astfel, legiuitorul a interesat să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, forța a fi necesară cererea contribuabilului.

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că argumentele cu privire la modalitatea de emiterie a deciziei de impunere contestată nu sunt de natură să conducă la nulitatea actului administrativ fiscal atacat, cauzele de nulitate fiind expres și limitativ prevăzute la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la acest capăt de cerere.**

### **III.1.C. În ceea ce privește susținerea petentului că s-a prescris dreptul organului fiscal de a verifica perioada 01.10.2011-31.12.2011**

**În fapt,** inspecția fiscală a început în data de 25.05.2017 în baza Ordinului de serviciu nr. .../....2015, iar perioada supusă verificării în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată a fost 01.10.2011-31.03.2017.

**În drept,** în speță, sunt aplicabile prevederile art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

Potrivit prevederilor art. 91 alin. (1) si alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

*“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu excepția cazului in care legea dispune altfel.*

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel”,*

iar potrivit art. 23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor si obligațiilor fiscale*

*(1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanța fiscala si obligația fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligația fiscala datorata”.*

iar la art.22 din același act normativ se prevede:

*“Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:*

*a) obligația de a declara bunurile si veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*b) obligația de a calcula si de a înregistra în evidentele contabile si fiscale impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*c) obligația de a plati la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat;*

*d) obligația de a plati dobânzi, penalitati de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor si altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plata accesorii;*

*e) obligația de a calcula, de a retine si de a înregistra în evidentele contabile si de a plăti, la termenele legale, impozitele si contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursa;*

*f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese ca termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie in termen de 5 ani si începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscala.

Prescripția dreptului organelor de inspecție fiscala de a stabili obligații fiscale începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului in care s-a constituit baza de impunere a obligației fiscale, moment care determina si nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligației fiscale respective.

Astfel, din interpretarea sistematica a art.22 si art.23 din Codul de procedura fiscala, mai sus citate, rezulta ca momentul constituirii bazei de impunere este momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila si obligația fiscala aferenta (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul sa verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabil însuși prin declarație, sa stabileasca diferențe si sa le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situația in care aceștia nu-si respectau obligația legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut iniția inspecția fiscala pentru îndeplinirea obiectului specific de activitate al inspecției reglementat expres de art.94 alin.(1) din Codul de procedura



fiscala, de verificare a *“legalității si conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii si exactității îndeplinirii obligațiilor de catre contribuabili , respectării prevederilor legislației fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea după caz a bazelor de impunere , stabilirea diferențelor obligațiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”*

In ceea ce privește TVA, in cauza in speța sunt aplicabile si prevederile art.134 si art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

-art.134

*“(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscala devine îndreptățita, în baza legii, sa solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amânata.*

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoana are obligația de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

-art.156<sup>2</sup>

*“1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie sa depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscala respectiva.”*

Astfel, termenul de depunere al decontului de TVA aferent trimestrului IV 2011 este 25.01.2012, iar termenul de prescripție începe sa curgă de la 1 ianuarie al anului următor, respectiv 01.01.2013.

In plus, organele de inspecție fiscala nu au stabilit TVA suplimentara de plata pentru anul 2010, stabilind doar data de la care petentul a devenit persoana impozabila din punct de vedere al TVA, realizând operațiuni care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.

In concluzie, deoarece nu pot fi reținute in soluționarea favorabila a cauzei argumentele petentului de natura procedurala, **se va proceda la soluționarea pe fond a contestației cu privire TVA stabilita suplimentar de plata prin decizia de impunere contestata.**

### **III.2. FOND**

**In fapt**, conform constatărilor înscrise in raportul de inspecție fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr.../....2017, in perioada 01.10.2011-31.03.2017, persoana fizica ... a realizat operatiuni economice de exploatare a bunurilor corporale detinute in coproprietate indiviza cu persoana fizica ..., astfel:

- in baza Autorizației de construire nr. .../....11.2011 (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscala), dl. ... si dl. ... au realizat împreuna lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe in regim de inaltime P+4E, rezultând bloc de locuințe in regim de inaltime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda, situate in mun. ..., strada ... nr. 2, bl. ..., destinate vânzării;

- in baza Autorizației de construire nr. .../....2012, dl. ... si dl. ... au realizat împreuna lucrări de tip a) construcții pentru locuințe mansardare bloc de locuințe in regim de inaltime P+4E, rezultând bloc de locuințe in regim de inaltime S+P+4E+M cu 4 apartamente la mansarda situate in mun. ..., strada ... nr. ..., destinate vânzării;

- in baza Procesului verbal de recepție finala nr. ....2012, a fost recepționat imobilul din mun. ..., str. ..., construit in baza Autorizației de construire nr. .../....11.2012;
- in baza Procesului verbal de recepție finala nr. .../....2013, a fost recepționat imobilul din ..., str. ...i nr. 3, construit in baza Autorizației nr. .../....2012.

După recepția celor 4 apartamente (apartamentele nr. 20, 21, 22 si 23), construite in baza Autorizației nr. .../....11.2011, in baza actului de partaj voluntar autentificat cu nr. .../....2012, apartamentul 21 a fost distribuit persoanei fizice ..., apartamentul nr. 22 a fost distribuit persoanei fizice ..., iar apartamentele 20 si 23 au rămas in coproprietatea indiviza a celor doi asociați ... si ....

De asemenea, in baza Actului de partaj voluntar autentificat nr. ....2013, apartamentul 23 si 24 construite in comun de către ... si ..., au fost preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de către dl. ..., iar apartamentele 21 si 22 (construite in comun de către dl. ... si dl. ...) au fost preluate in deplina proprietate si exclusiva posesie de către dl. .... Apartamentele 21, 22, 23 si 24 au fost construite in baza Autorizației de construire nr. .../....2012.

Astfel, in urma celor doua acte de partaj voluntar, din cele 8 apartamente construite împreuna de către dl. ... si dl. ..., doua apartamente au rămas in proprietatea comuna a celor 2, iar 6 apartamente au fost distribuite. Trei apartamente au fost distribuite persoanei fizice ... si trei apartamente au fost distribuite persoanei fizice ....

Din confruntarea datelor înscrise in „*Lista nominala a beneficiarului de venit conform declarației 208*” pentru dl. ... cu contractele prezentate de persoana fizica verificata, echipa de inspecție fiscala a constatat ca operațiunile efectuate de către contribuabil, in calitate de vânzător, reprezintă tranzacții cu apartamente construite la mansarda blocurilor, apartamente noi cu vechime mai mica de un an. In lista nominala a beneficiarului de venit, persoana fizica ... figurează cu un număr de 5 tranzacții imobiliare efectuate in perioada ....08.2012-....2013, așa cum au fost declarate de notarii publici care au autentificat operațiunile, respectiv:

- conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../....**08.2012**, dl. ..., in calitate de vânzător, a livrat apartamentul nr. 22 la mansarda in suprafața de 51 mp + 15 mp teren, in valoare de ... lei;

- conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../**10.09.2012**, dl. ... si dl. ..., in calitate de vânzător, au livrat apartamentul nr. 20 la mansarda, in suprafața de 52 mp + ... mp teren, cota parte ce i-a revenit d-lui ... fiind valoare de ... lei;

- conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../**30.10.2012**, dl. ... si dl. ..., in calitate de vânzător, au livrat apartamentul nr. 23 la mansarda, in suprafața de 52 mp + ... mp teren, cota parte ce i-a revenit d-lui ... fiind valoare de ... lei;

- conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../**11.04.2013**, dl. ..., in calitate de vânzător, a livrat apartamentul nr. 22 la mansarda in suprafața de 49 mp + 15 mp teren, in valoare de ... lei;

- conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..../....**2013**, dl. ..., in calitate de vanzator, a livrat apartamentul nr. 21 la mansarda in suprafața de 50 mp + 15 mp teren, in valoare de ... lei.

Organele de inspecție fiscala au apreciat ca:

*„De la data începerii activității economice, respectiv data de 27.07.2011 (plafonul de scutire fiind de 119.000 lei), data la care realizează prima achiziție de materiale de construcții si pana la data de ....2013, persoana fizica realizează operațiuni taxabile prevăzute la art. 126 alin.9) lit.a) pentru care se aplica cota de TVA prevăzuta la art. ...0 din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare.*

Prima vânzare efectuată de persoana impozabilă ... a imobilului provenit din activitatea economică a fost efectuată la data de ...08.2012 la valoarea de 172.000 lei, care chiar dacă este inferioară plafonului de scutire TVA, trebuia să fie inclusă în baza de impozitare, întrucât operațiunea realizată reprezintă vânzarea unui apartament nou, provenit din activitatea economică de exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate conform prevederilor art. 127 alin.2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru care persoana impozabilă nu poate solicita scutirea de taxă prevăzută la art. 152 din Legea 571/2003 privind regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, întrucât contribuabilul avea cunoștința că activitatea în ansamblul ei, respectiv mansardarea primelor 4 apartamente depășește plafonul anual de scutire și deci nu este îndeplinită condiția prevăzută de art. 152 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv cifra de afaceri anuală realizată sau declarată inferioară plafonului de scutire TVA de 65.000 euro calculate la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării (01.01.2007) de 3,3817 lei/euro.

În conformitate cu prevederile art. 153 alin. 1 lit.a) punctul 1 din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, persoana impozabilă ... avea obligația solicitării înregistrării în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor taxabile, aceasta intenționând să realizeze activitatea economică ce implică operațiuni taxabile a căror cifră de afaceri anuală este superioară plafonului anual de scutire TVA. Persoana impozabilă ... nu a respectat prevederile art. 153 alin.1) lit.a) punctul 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea activității economice ce implică operațiunile taxabile pentru care nu se aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici prevăzut la art. 152 din legea 571/2003, cu modificările ulterioare.

În urma efectuării verificării, s-a constatat că d-nul ... nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în regim normal de taxare, potrivit art. 153. alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu a întocmit și nu a depus Decontul de taxă pe valoarea adăugată prevăzut la art.156<sup>2</sup> alin. (1) din aceeași lege.”

#### **Referitor la stabilirea calității petentului de persoana impozabilă**

La art. 126, art. 127 și art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal sunt prezentate operațiunile care intra în sfera de aplicare a TVA, persoanele impozabile care desfășoară activitatea economică enumerate de legiuitor, printre care și exploatarea bunurilor corporale și necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, și totodată este definită livrarea de bunuri, astfel:

„Operațiuni impozabile

Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

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

„(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) **operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. ...0;**

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează

taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. ...3-...4<sup>1</sup>;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. ...1;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. ...2;

**e) operațiuni prevăzute la lit. a)-c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții.”**

#### *Persoane impozabile și activitatea economică*

Art. 127. - (1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activitatea economică de natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, 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. [...]

#### *Livrarea de bunuri*

Art. 128. - (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”.

În aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, la pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a acestei legi, aprobată prin HG nr. 44/2004, se prevede:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau 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, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). (...)

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, **faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.**

Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an

calendaristic. **Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional.** [...]. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxa conform art. ...1 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.

(...) **Exemplul nr. 4: O persoană fizică a început în cursul anului 2009 construcția unui bun imobil cu intenția de a vinde această construcție. În cursul anului 2009 nu a încasat avansuri și în principiu nu are obligația să solicite înregistrarea în scopuri de taxă. Dacă în anul 2010, înainte să înceapă să încaseze avansuri sau înainte să facă livrări ale unor părți ale bunului imobil sau livrarea respectivului imobil în integralitatea sa, livrează un teren constructibil sau o construcție nouă în sensul art. ...1 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, persoana fizică ar avea obligația să se înregistreze în scopuri de taxă atunci când depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Această livrare nu este considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției, respectiv din anul 2009.**"

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală nu se consideră ca au desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intra în categoria persoanelor impozabile, **excepție** făcând situația în care se constată că **activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în această situație, persoanele fizice dobândind calitatea de persoană impozabilă, așa cum este și cazul domnului ....

Activitatea este considerată continuă din momentul angajării primelor costuri în vederea realizării unei construcții.

În fapt, din analiza coroborată a prevederilor art. 126 alin. (1) și art. 127 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, mai sus citate, rezultă că intra în sfera de aplicare a TVA și sunt impozabile operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) să constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu plată. Prin bunuri se înțelege, așa cum prevede art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, și bunurile corporale imobile prin natura lor sau prin destinație. Astfel, transferul dreptului de proprietate a apartamentelor, prin vânzare, este o operațiune care întrunește această condiție.

b) cea de-a doua condiție este de la sine interes îndeplinită, locul de vânzare al imobilelor fiind în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă. În sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activitatea economică de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Raportat la această definiție, precum și la conținutul normelor metodologice, mai sus citate, rezultă că în sfera noțiunii de „**persoană impozabilă**” sunt incluse și persoanele fizice care desfășoară cu regularitate și de o manieră independentă activitatea economică, în scopul obținerii de venituri.

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor ....11.2011-....2013, dl. ... a angajat și a desfășurat în nume propriu activitatea în domeniul prestărilor de servicii (de construcții), în vederea edificării de locuințe, cu scopul de a fi vândute și implicit de a

obține venituri, scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate.

Din perspectiva celor arătate, este evident că dl. ... a acționat ca o persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, desfășurând activitate economică de o manieră independentă, neavând relevanță, potrivit aceleiași norme legale, scopul sau rezultatul acestei activități.

În raport cu cele de mai sus, operațiunile realizate de dl. ... se încadrează și în cea de-a treia condiție prevăzută de art. 126 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul de față activitatea fiind cea de prestare de servicii în construcții. Așa cum s-a arătat la lit. c) de mai sus, executarea și amenajarea apartamentelor a fost realizată ca urmare a activității angajate și desfășurate de dl. ... ca persoană impozabilă.

Tranzacțiile imobiliare efectuate de dl. ... sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv prestarea de servicii în construcții, așa cum am arătat și mai sus, și prin urmare, este îndeplinită și cea din urma condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată au cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Însă, așa cum am demonstrat mai sus, în cazul analizat sunt întrunite integral cele patru condiții prevăzute la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, vânzarea locuințelor reprezintă o continuare firească și obiectivă a valorificării rezultatelor activității precedente (de edificare), menită să conducă la realizarea scopului pentru care acestea au fost edificate. Astfel, vânzarea apartamentelor constituie, în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunile impozabile constând în livrări de bunuri corporale imobile.

Și Directiva 112/2006 CE califică, prin art. 9 alin. (1) paragraful 2, exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economică dacă este făcută în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. Art. 12 din Directiva menționată arată că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează o operațiune legată de activitățile prevăzute la art. 9 alin. (1) paragraful 2 și, în special, una din următoarele operațiuni: a) livrarea unei clădiri și a terenului pe care se afla clădirea; b) livrarea de terenuri construibile.

Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a imobilelor, acesta este dat de existența contractelor succesive de vânzare, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activitate, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Deci cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor derulate care generează venituri din transferul proprietăților imobiliare determină caracterul de continuitate al operațiunilor.

O persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, respectiv vânzare construcții, altele decât cele utilizate pentru scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

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

Relevanța în speța este Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-249/2012 și C-250/2012, Corina Tulică Hrisi și Calin 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) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Având în vedere starea de fapt consemnată în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate și prevederile legale antementionate, rezulta că dl. ... a devenit persoană impozabilă începând cu data de la care a angajat primele costuri, obținând Autorizația de construire nr. .../....11.2010.

**III.2.A. În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire,** acestea au fost reglementate la art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- art. 152 alin. (1), (3) și (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 152

**(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 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, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită 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. ...3 alin. (2) lit. b).**

Alin. (1) al art. 152 a fost modificat de pct. ... al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. ...5 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. ...1 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125 1 alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. ...3 alin. (2) lit. b).

Alin. (2) al art. 152 a fost modificat de pct. ... al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.

(3) Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile prevăzute la alin. (1) pentru aplicarea regimului special de scutire poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă.

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) Pentru persoana impozabilă nou-înființată care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire este plafonul prevăzut la alin. (1).

Alin. (5) al art. 152 a fost modificat de pct. ... al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.

(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 prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori 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 înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.**

Alin. (6) al art. 152 a fost modificat de pct. ... al art. I din ORDONANȚA DE URGENTĂ nr. 24 din 6 iunie 2012 publicată în MONITORUL OFICIAL nr. 384 din 7 iunie 2012.”

În calitate de persoană impozabilă, domnul ... avea obligația potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „**sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.**” cu atât mai mult cu cât și-a asumat această obligație chiar prin contractele de vânzare-cumpărare a căror valoare au constituit baza impozabilă pentru TVA contestată, respectiv prin contractele menționate mai sus.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se retine că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de TVA cu drept de deducere este obligată să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată este superioară plafonului de 65.000 euro.

În acest sens, s-a pronunțat și Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale prin Adresa nr. 677791/...11.2015, transmisă de dl. Vicepreședinte ANAF Florin Tunari, dispunând reluarea inspecțiilor fiscale având în vedere precizările formulate de Direcția generală legislație și Cod fiscal în cauza, în care se precizează următoarele:

„La o atentă analiză a dispozițiilor legale în domeniul TVA, respectiv a prevederilor art. 153 și art. 152 din Codul fiscal, se poate observa că acestea **nu au**



**reglementat niciodată sancțiuni în cazul estimării de către persoana impozabilă a unei cifre de afaceri ce urmează a fi obținute sub plafonul special de scutire de TVA aplicabil pentru mici întreprinderi, în acest sens fiind reglementarea din norma scrisă și, de asemenea, poziția exprimată de direcția noastră în numeroase adrese în care am răspuns diverselor solicitări pe această temă. Nesancționarea persoanei impozabile care estimează o cifră de afaceri anuală sub plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal nu se justifică dintr-un considerent lesne de interes și anume faptul că aceasta depinde de acordurile comerciale încheiate sau viitoare, nu este predictibilă în orice circumstanțe și, prin urmare persoanei impozabile nu i se poate imputa faptul că nu a estimat corect cifra de afaceri pe care urmează să o realizeze.**

Prin urmare, **în vederea stabilirii momentului la care intervine obligația înregistrării în scopuri de TVA relevantă este cifra de afaceri realizată de persoana impozabilă.** De asemenea, legea permite înregistrarea în scopuri de TVA prin opțiune a persoanelor impozabile, inclusiv a persoanelor impozabile nou înființate, în cazul în care acestea estimează un volum al tranzacțiilor peste plafonul special de scutire de taxă prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, fără a sancționa însă persoana impozabilă în cazul în care a subevaluat nivelul cifrei de afaceri în declarația depusă în vederea înregistrării.

Faptul că cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea art. 152 alin. (1) din Codul fiscal este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic este deopotrivă un argument suplimentar în susținerea faptului că, din perspectiva TVA, în vederea efectuării unei juste impuneri, sunt relevante operațiunile certe efectuate de persoana impozabilă și nu modul în care acestea sunt estimate, în acest sens este relevantă poziția Curții de Justiție a Uniunii Europene care, în considerentele din hotărârea în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Tulica și alții, menționează că în conformitate cu regula generală prevăzută la articolul 73 din Directiva TVA, „**baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Aceasta contrapartida constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective** (a se vedea în special Hotărârea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec., p. 445, punctul 13, și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, punctul 43)”.

**În data de ....08.2012, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală și Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. .../....08.2012, prin care dl. ..., în calitate de vânzător, a livrat apartamentul nr. 22 la mansarda în suprafața de 51 mp + 15 mp teren, în valoare de....lei, iar **plafonul de scutire a fost depășit ( 220.000 lei : 12 luni x 8 luni = ... lei).****

La data de ....08.2012, petentul a înregistrat o cifră de afaceri în suma de 172....7 lei, depășind astfel plafonul de ...5.667 lei pentru aplicarea regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, plafon prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „*Persoana impozabilă care aplică regimul 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 plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se considera a fi prima zi a*

lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplica 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 taxa, conform art. 153”.

În consecința, data la care petentul a depășit plafonul prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost ....08.2012 și ar fi trebuit să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data 10.09.2012.

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în anul 2012, prevede:

“(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 taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

(...) 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;”

coroborat cu pct. 66 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

„66. (1) în cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

(...)c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal,”

Având în vedere prevederile legale antementionate și constatările organelor de inspecție fiscală, dl. ... avea obligația înregistrării ca plătitor de TVA începând cu data de 01.10.2012.

Având în vedere cele menționate mai sus, rezulta că în mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat TVA pentru tranzacțiile desfășurate în datele de ....08.2012 și 10.09.2012, stabilind astfel taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei pentru tranzacția derulată în data de ....08.2012 și ... lei pentru tranzacția derulată în data de 10.09.2012), dar pentru tranzacțiile derulate după 01.10.2012 petentul avea obligația calculării și declarării TVA.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale invocate mai sus, precum și documentele existente la dosarul cauzei, în ceea ce privește acest capăt de cerere, contestația urmează a fi **admisa pentru TVA în suma ... lei**, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**Art. 279. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.**

și cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2017,

**III.2.B. Referitor la cota de TVA colectata pentru livrarea efectuata de dl.... in perioada supusa verificării.**

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru 5 tranzacții, prezentate în Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală. Din cele cinci imobile, trei au fost vândute în mod singular de către dl. ..., iar două au fost vândute împreună cu ...

În timpul inspecției fiscale, pentru două tranzacții în care vânzarea apartamentelor s-a efectuat împreună cu ..., în cadrul bazei de impozitare s-a luat în calcul doar procentul de 50%, adică partea aferentă domnului .... Baza de impozitare a fost calculată prin extragerea cotei de TVA din cadrul valorii de vânzare înscrisă pe contract, conform art. 137 alin.1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a Deciziei nr.2/2011 și a HCEJ C-249/12 și C-250/12 .

Pentru 2 din cele 5 apartamente ( tranzacția derulată în data de 10.09.2012, pentru care conform celor precizate la capătul de cerere anterior petentul nu datorează TVA, și tranzacția derulată în data de 30.10.2012) TVA a fost calculată cu cota redusă de 5% deoarece domnul ... a prezentat declarații de la clienții-cumpărători, respectiv de la ... și de la ....

Pentru celelalte tranzacții s-a aplicat cota standard de 24%.

Conform Anexei nr. 3, din totalul de .... lei, valoare tranzacționată înscrisă în contractele de vânzare - cumpărare, baza de impozitare a fost stabilită la valoarea de ... lei , iar TVA aferentă acestei baze este în suma de ... lei.

Cu ocazia depunerii contestației, petentul a mai prezentat declarații pentru Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .../....08.2012 , pentru care în mod eronat organele de inspecție fiscală au calculat TVA, și pentru Contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. .../11.04.2013.

**In drept**, art. ...0(2)<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

*„(2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:*

*a) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;*

*b) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;*

*c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 1.../1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei*

locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.”

Acestea se coroborează cu prevederile pct. 23 din HG 44/2004 privind normele de aplicare a Codului fiscal:

„ 23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa. (...)

(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a)-d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința. (...)

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.**

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. ...0 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, **cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței. (...)**”

Prin urmare, conform prevederilor legale antecitate, cota redusa de TVA de 5% se aplica numai pentru livrările de locuințe ca parte a politicii sociale, respectiv pentru acele livrări care îndeplinesc condițiile cumulative stabilite de legiuitor, printre care și cea referitoare la dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisfac cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.

De asemenea, potrivit actelor normative sus menționate se reține că vânzătorul poate aplica cota de TVA de 5% dacă cumpărătorul prezintă o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nici locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%, iar în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nici locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Spetei îi sunt incidente prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petent împreună cu contestația, se reține ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, depunând mijloace de probă noi.

În legătura cu aceste înscrisuri de natura mijloacelor de probă se reține ca organele de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare au constatat depunerea lor odată cu contestația, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organului fiscal emitent al deciziei de impunere contestate, competent în întocmirea referatului cu propuneri de soluționare a contestației conform pct.3.4 din OPANAF nr.3741/2015, de a se pronunța asupra acestora, în condițiile legii, a făcut următoarele precizări:

„Întrucât contribuabilul a mai prezentat declarații pentru apartamentul nr. ... din str. ... nr. .. bl, .. și pentru apartamentul .. din str. .. nr. .., organul de control a recalculat TVA ul datorat pentru aceste doua apartamente rezultând o diminuare a TVA ului datorat cu suma de .. lei, respectiv de la suma inițială de ... lei (... + ...) la suma de ... lei (... + ...).

*In urma recalculării TVA ul datorat pentru aceste doua apartamente, obligația inițială de ... lei va fi ... lei.*

*Fata de acest capăt de cerere propunem recalcularea obligației inițiale urmare a probelor suplimentare prezentate de contribuabil.”*

**In ceea ce privește tranzacția derulată în data de ....2013, se reține ca petentul nu a prezentat nicio declarație pe propria răspundere, autentificată de un**

**notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. ...0 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.**

In raport de analiza anterior efectuata, de soluția pronunțata pentru capătul de cerere anterior, de susținerile contestatorului, de documentația anexata contestației si de calculul organelor de inspecție fiscala, in conformitate cu dispozițiile exprese ale art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se arata:

*ART. 113*

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscala reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătura cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”*

contestația urmează a fi **admisa pentru TVA in suma de 23.376 lei (31.004 lei -7.628 lei)**, cu aplicarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*„Art. 279. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.*

*(2) In cazul admiterii contestației se decide, după caz, **anularea totala sau parțiala a actului atacat**”.*

si cu consecința anularii parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscala nr. .../....2017.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei, in temeiul art. 268, art. 272 alin. (1), (2) si (6), 279 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE:**

- **respingerea ca neîntemeiata a contestației** formulate de dl. ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017, **pentru suma de .... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- **admiterea parțiala a contestației** formulate de dl. ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr..../....2017, **pentru suma de .... lei** reprezentând taxa pe valoarea;

- transmiterea spre legala soluționare catre AJFP ... a cererii petentului privind recalcularea impozitului pe venit aferent tranzacțiilor imobiliare, in cota de 3% prin raportare la prețul fara TVA al tranzacțiilor, si compensarea diferenței de impozit cu TVA datorata.

- prezenta decizie se comunica la :

- dl. ....;

- AJFP Timis.

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

**DIRECTOR GENERAL**