

DECIZIA nr. /  
privind soluționarea contestației formulată de  
**dl. .X.**  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. MBS1\_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. x cu privire la contestația depusă de dl. **.X.**, **CNP x**, cu domiciliul în Str.x , nr.x, sector 1, București prin avocat împuternicit xconform împuternicirii avocațiale nr. x, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în Str. x, nr.x, ap.x, sector 2, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x și la D.G.R.F.P.București sub nr. x îl constituie Decizia de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă totală de **x1 lei** și Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x în baza căruia a fost emisă decizia de impunere.

În raport de data comunicării sub semnătură a actului administrativ fiscal contestat, respectiv **27.09.2017**, contestația a fost transmisă prin poștă în data de **03.10.2017** conform plicului existent la dosar, fiind depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **dl. .X.** cu privire la Decizia de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la domnul **.X.**, persoană fizică, CNP x, pentru verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală , a corectitudinii și exactității

îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale privind TVA pe perioada 01.01.2012-31.12.2016.

Urmare constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x organele fiscale au emis Decizia de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice **prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă totală de x1 lei**

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza informațiilor existente în baza de date a AS1FP și a declarațiilor informative (D208) privind impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal depuse de notarii publici, că domnul .X. împreună cu soția acestuia, doamna x, au efectuat în anul 2012 un număr de 10 tranzacții cu bunuri imobile.

Din documentele comunicate de notarii publici și din analiza contractelor de vânzare – cumpărare a rezultat că, în luna iunie 2012, persoana impozabilă a depășit astfel plafonul de scutire de TVA de 35.000 eur, respectiv 119.000 lei, ca urmare a încasării de la cumpărător cu titlu de avans, în numerar, la data semnării antecontractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x a sumei de x lei, reprezentând avans pentru achiziționarea apartamentului nr. x situat în București, Str, x, nr.x sector x.

Drept urmare, domnul .X. nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii iunie 2012 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2012.

Deoarece persoana impozabilă nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **x2 lei** astfel:

- în perioada 01.08.2012 – 31.12.2016 contribuabilul a realizat operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, respectiv livrări de construcții noi (apartamente) în valoare totală de x lei pentru care s-a stabilit TVA colectată în sumă de **x2 lei** prin procedeul sutei mărite aplicând cota de 24%, baza impozabilă fiind de x lei; Organele fiscale nu au aplicat cota de 5% întrucât contribuabilul nu a pus la dispoziția acestora declarațiile pe proprie răspunere ale cumpărătorilor privind îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea cotei reduse, încheiate înainte sau la momentul livrării locuințelor.

Deși dl. .X. nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean împotriva Direcției Generale a Finanțelor Publice Cluj, în temeiul art. 167, 168, 179 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului Europei privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și au acordat deductibilitatea TVA în sumă de **x3 lei** în baza facturilor de achiziție puse la dispoziție de contribuabil

care îndeplineau condițiile prevăzute de art. 155 alin.(19) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și care erau aferente realizării obiectivelor imobiliare.

Astfel, urmare constatărilor, diferențele suplimentare stabilite de organele fiscale reprezentând TVA de plată au fost în sumă de **x1 lei**.

**II.** Prin contestația formulată dl. **.X.** solicită anularea Deciziei de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice și a Raportului de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF\_x în baza căruia a fost emisă decizia de impunere pentru următoarele motive și considerații:

- organele fiscale au reținut în mod eronat în baza de impunere vânzările unităților locative din imobilul situat în Mun. București, sector 1, Str. x, nr.x, contribuabilul susținând că nici el și nici soția lui nu au legătură cu acest imobil;
- dl. .X. susține că nu are calitatea de subiect fiscal în sfera TVA în lipsa unei evidențieri speciale a patrimoniului de afecțiune prin înregistrarea ca și profesionist în temeiul legii speciale, vânzările realizate vizând doar bunuri din patrimonial personal;
- contribuabilul solicită reducerea obligaliei fiscale prin deducerea TVA pentru achizițiile de bunuri și servicii aferente imobilelor vizate de inspecția fiscală, a căror valoare ar fi trebuit estimată prin raportarea la valoarea construcțiilor așa cum rezultă de Deciziile de impunere de la DITL. În acest sens contribuabilul invocă jurisprudența europeană făcând trimitere la cauza C-90/02 Bockemühl, hotărârea Polski Trawertyn 280/10, cauza 385/2009 Nidera Handelscompagnie, cauza C174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, cauza Marks & Spencer C-309/06;
- contribuabilul susține că prezentarea ulterioară a declarațiilor pe proprie răspundere de către cumpărătorii imobilelor nu poate împiedica aplicarea cotei reduse de TVA de 5% asupra acestor tranzacții atâta timp cât condițiile legale erau îndeplinite la data vânzării.

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se reține:

### **3.1 Referitor la activitatea desfășurată de contestatar și la obligația acestuia de a se înregistra ca plătitor de TVA**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale în mod corect au stabilit că domnul .X. a desfășurat activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate și că avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire .***

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. MBS1\_AIF x organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au verificat persoana fizică .X., CNP x pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 01.01.2012 – 31.12.2016 și au constatat că acesta, în calitate de vânzător, a efectuat tranzacții cu bunuri imobile situate în 2 locații astfel:

- Str. x, nr. x, sector 1, București – 14 contracte de vânzare-cumpărare;
- Str. x, nr.48, sector 1, București – 7 contracte de vânzare-cumpărare.

În urma analizei acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2012 și că, în luna iunie 2012, contribuabilul a încasat de la cumpărător, cu titlu de avans, la data semnării Antecontractului de vânzare-cumpărare nr. x suma de x lei pentru apartamentul nr. 4 situat în Str. x, nr.x, sector 1, București, depășind astfel plafonul de TVA de 119.000 lei, echivalentul a 35.000 euro (valabil până la 30.06.2012) și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate anterior, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii iunie 2012 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2012 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

**În drept**, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile și persoanele impozabile, sunt aplicabile prevederile art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.18-21, art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1), (2), (2<sup>1</sup>), (9) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.3 din HG44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

**„Art. 125<sup>1</sup>.**

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

[...]

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

[...]

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

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

**„ 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. \(2\)](#)**; ”

**„Art. 127. Persoane impozabile și activitatea economică**

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

(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.**

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

[...]

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

**Norme metodologice:**

**„Art. 127 al.2**

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).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), **persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale.** În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(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.** Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 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.”**

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care **sunt realizate de o persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar **livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal. Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

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

Mai mult, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul ANAF referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

**„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale [...]. În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune**

**impozabilă constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. (2), lit.f)”**

**“Art. 134<sup>1</sup>. Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**  
**(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.**  
**[...] (6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”**

**“Art. 134<sup>2</sup>. Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**  
**(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**  
**(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:**  
**a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;**  
**b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”**

Conform prevederilor legale, în cazul vânzării de bunuri imobile faptul generator intervine la data transferului dreptului de proprietate iar exigibilitatea taxei are loc la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Astfel, reiese că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, avansurile încasate drept plată parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor sunt luate în considerare la stabilirea plafonului de 35.000 euro (119.000 lei) pentru înregistrarea în scopuri de TVA.

**„ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**  
**(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 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).**  
**(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7<sup>1</sup>), a livrărilor de bunuri și a prestațiilor 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. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 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<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;
- b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

[...]

**(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) ori, după caz, la alin. (5) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.** Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.

#### **Norme metodologice:**

Art. 152 al.6

**61. [...]**

**(2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate ori neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.** Echivalentul în lei al plafonului de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, determinat în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării, rotunjit la următoarea mie, **este de 119.000 lei.**

**62. [...]**

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, **acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.** Totodată, organele fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală se



va stabili data de la care persoanele respective vor fi înregistrate în scopuri de taxă;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

**„ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA**

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de **deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, 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 a depășit acest plafon; [...].”**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, cifra de afaceri care servește drept referință pentru calcularea plafonului fiind constituită din **valoarea totală a livrărilor de bunuri**, exclusiv taxa. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit.

În situația în care organele de inspecție fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În speță, din analiza documentelor existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Inspecția fiscală parțială la domnul .X. s-a desfășurat în perioada 31.07.2017 – 25.09.2017 pe baza informațiilor existente în baza de date ANAF și a documentelor puse la dispoziție de Agenția Națională de cadastru și Publicitate Imobiliară, Camera Notarilor Publici București, birourilor notariale, DITL S1 și a celor puse la dispoziție de contribuabil.

Urmare verificării documentelor (extras de carte funciară, autorizații de desființare, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, contracte de

vânzare cumpărare) referitoare la tranzacțiile imobiliare efectuate de contribuabilul .X. în perioada 01.01.2012 – 31.12.2016, s-a constatat că acesta a efectuat tranzacții cu bunuri imobile situate în locațiile: Str. x , nr. x, sector 1, București și Str. xi, nr. x, sector 1, București

**Referitor la tranzacțiile efectuate cu apartamentele/terenurile situate în Str. x, nr. x, sector 1, București**

Contribuabilul invocă faptul că în mod eronat i s-au reținut în baza de impozitare vânzările unităților locative pentru imobilul din Mun. București, Str. x, nr.x, sector 1, nici el și nici soția domniei sale neavând nicio legătură cu acest imobil, fapt ce nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Pentru imobilul (construcție + teren) situat în Str. x, nr. x, sector 1, București contribuabilul a avut calitatea de coproprietar, dobândind împreună cu soția sa imobilul astfel:

- x (căsătorită cu .X.), x, x, x, x, x și x au dobândit o cotă de ½ din imobilul – teren și construcție veche prin moștenire de pe urma defuncțiilor lor părinți;
- construcția veche a fost demolată iar construcția nouă, compusă din S+P+2E+M, a fost edificată în baza autorizației de construire nr. x emisă de Primăria Municipiului București, în cadrul autorizației fiind menționat și numele doamnei x;
- în actul de dezmembrare autenticat sub nr. x se menționează faptul că „ *Noi, .X. și x, x și x, x, x, x, x și x declarăm că deținem imobilul mai sus menționat (teren + construcție nouă), în următoarele cote: 1. .X. și x în cotă de 4/56 [...]*”. Tot în baza aceluiași act s-a hotărât dezmembrarea imobilului situat în Str. x, nr. x, sector 1, compus din teren în suprafață de 216 mp și construcția edificată pe acesta, compusă din S+P+2E+M în suprafață construită la sol de 115 mp, în 5 loturi, cota de deținere a soților Mihai fiind de 4/56.

Domnul .X. a procedat în perioada 20.11.2013 – 11.06.2015 la vânzarea unui număr de 7 apartamente, rezultate în urma dezmembrării, **cota de deținere fiind de 4/56**, astfel:

- 1. contract de vânzare autenticat sub nr. x** încheiat între x, .X., x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x în calitate de cumpărătoare, având ca obiect **apartamentul nr.5, et.2** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (**construcție nouă**). Achitarea s-a făcut integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;
- 2. contract de vânzare autenticat sub nr. x** încheiat între x, .X., x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x în calitate de cumpărător, având ca obiect **apartamentul nr.1, parter** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (**construcție nouă**). Achitarea s-a făcut integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;
- 3. contract de vânzare autenticat sub nr. x** încheiat între x, .X., x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x în calitate de cumpărătoare, având ca obiect **apartamentul nr.3, et.1** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (**construcție nouă**). Achitarea s-a

făcut astfel: x euro (x lei) achitați la data de 06.08.2013, x euro (x lei) achitat la data de 07.11.2013, x euro (x lei) achitați la data autentificării contractului și x euro (x lei) achitați prin credit bancar;

**4. contract de vânzare autentificat sub nr. x** încheiat între x, **.X.**, x, x, x, x., x, x, x și x în calitate de vânzători și x în calitate de cumpărător, având ca obiect **Lotul 2 teren și Lotul 4 teren** situate în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei. Achitarea s-a făcut integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**5. contract de vânzare autentificat sub nr. x** încheiat între x, **.X.**, x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x în calitate de cumpărător, având ca obiect **apartamentul nr.6, et.2** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (construcție veche). Achitarea s-a făcut astfel: x euro (x lei) achitați la data de 09.05.2014, x euro (x lei) achitati la data autentificării contractului și x euro (x lei) achitați prin credit ipotecar;

**6. contract de vânzare autentificat sub nr. x** încheiat între x, **.X.**, x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x căsătorit cu x în calitate de cumpărători, având ca obiect **apartamentul nr.10, subsol** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București si **Lotul 5** – terenul situat in Bucuresti, Str. x nr. x, sector 1 in suprafata de 76 mp, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (construcție veche). Achitarea s-a făcut astfel: x euro (x lei) achitați la data de 28.05.2015 și x euro (x lei) achitați la data autentificării contractului;

**7. contract de vânzare autentificat sub nr. x** încheiat între x, **.X.**, x, x, x, x, x, x și x în calitate de vânzători și x căsătorit cu x în calitate de cumpărători, având ca obiect **apartamentul nr.4, et.1** din imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, preț vânzare x euro, echivalentul sumei de x lei (**construcție nouă**). Achitarea s-a făcut integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare.

În situația în care coproprietarii sunt soț/soție, iar livrarea imobilelor deținute în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt soț pentru efectuarea vânzării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrări, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Drept urmare, organele fiscale l-au desemnat pe domnul .X. în calitate de reprezentant al asocierii.

Drept urmare, contestatarul nu poate invoca faptul că nu are nicio legătură cu imobilul situat în Str. x, nr. x, sector 1, București atâta timp cât în contractele de vânzare cumpărare acesta apare în calitate de coproprietar – vânzător.

#### **Referitor la tranzacțiile efectuate cu apartamentele situate în Str. x, nr. x, sector 1, București**

Domnul .X., fiind căsătorit cu x, au dobândit imobilul (teren și construcție) situat în Str. x, nr. x, sector 1, București prin cumpărare de la x, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x. Construcția veche a fost demolată conform autorizației de desființare nr. x emisă de Primăria

Municipiului București iar construcția nouă, compusă din S+P+2E+M a fost edificată în baza autorizației de construire nr. x emisă de Primăria Municipiului București pe numele domnului .X. și recepționată cu procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. x. Ca urmare a dezmembrării imobilului format din construcție în regim de înălțime de S+P+2E+M situat în Str. x, nr. x, sector 1, București, domnul .X. a procedat la vânzarea apartamentelor rezultate în urma dezmembrării astfel (cota de detinere 100%):

**1. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 4 (construcție nouă)** în suprafață construită de 73,45 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 826/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1693/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro (x lei) avans în data de 18.06.2012, x euro (x lei) în data de 18.07.2012 iar diferența de x euro (x lei) la data de 02.08.2012;

**2. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 5 (construcție nouă)** în suprafață construită de 78,5 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 844/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 17,3 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**3. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 1 (construcție nouă)** în suprafață construită de 75,4 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 847/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 17,37 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**4. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 7 (construcție nouă)** în suprafață construită de 73,2 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 775/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 15,89 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**5. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 9 (construcție nouă)** în suprafață construită de 51,85 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 583/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1195/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro ( x lei) avans în data de 26.07.2012 iar diferența de x euro (x lei) se va achita din creditul acordat cumpărătorului;

**6. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 11 (construcție nouă)** în suprafață construită de 78,5 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 844/10000 din părțile

comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1730/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro ( x lei) avans în data de 03.08.2012, x euro (x lei) în data de 06.09.2012 iar diferența de x euro (x lei) la data perfectării contractului de vânzare – cumpărare;

**7. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 8 (construcție nouă)** în suprafață construită de 78,5 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 844/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1730/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro ( x lei) avans în data de 21.08.2012, x euro (x lei) în data de 12.09.2012 iar diferența de x euro (x lei) la data perfectării contractului de vânzare – cumpărare;

**8. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 10 (construcție nouă)** în suprafață construită de 73,2 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 775/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1589/100 mp teren aferent apartamentului și **Lotul 4 – terenul** situat în Str. x, nr. x, sector 1, București în suprafață de 10 mp. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro (x lei) avans în data de 17.07.2012 iar diferența de x euro (x lei) se va achita din creditul acordat cumpărătorului;

**9. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **teren intravilan** situat în Str. x, nr. x, sector 1, București în suprafață de 9 mp. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**10. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 3 (construcție nouă)** în suprafață construită de 76,2 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 857/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1757/100 mp teren aferent apartamentului și **Lotul 3 – terenul** situat în București, Str. x, nr.x, sector 1, București în suprafață de 9 mp. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro (x lei) avans în data de 21.11.2012 iar diferența de x euro (x lei) la data autentificării contractului de vânzare - cumpărare;

**11. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 6 (construcție nouă)** în suprafață construită de 51,85 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 583/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1195/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro (x lei) avans în data de 30.04.2013 iar diferența de x euro (x lei) la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

**12. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 13 (construcție nouă)** în suprafață construită de 73,2 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 775/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1589/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro,

echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro ( x lei) avans în data de 01.04.2013, x euro (x lei) în data de 21.05.2013 iar diferența de x euro (x lei) se va achita din creditul acordat cumpărătorului;

**13. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 12 (construcție nouă)** în suprafață construită de 51,85 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 583/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1195/100 mp teren aferent apartamentului. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei, încasat astfel: x euro (x lei) avans în data de 17.05.2013 iar diferența de x euro (x lei) se va achita din creditul acordat cumpărătorului;

**14. contract de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x** având ca obiect **apartamentul nr. 2 (construcție nouă)** în suprafață construită de 76,8 mp, împreună cu dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 864/10000 din părțile comune ale imobilului precum și dreptul de proprietate asupra cotei indivize 1771/100 mp teren aferent apartamentului și **Lotul 5 – terenul** situat în Str. x, nr. x sector 1, București, în suprafață de 52 mp. Prețul vânzării este de x euro, echivalentul sumei de x lei încasat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare;

Conform prevederilor legale, **persoana impozabilă este considerată și persoana fizică capabilă să desfășoare o activitate economică.** Constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale **în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Referitor la afirmația contribuabilului că acesta nu are calitatea de subiect fiscal în sfera TVA, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **contractele de vânzare încheiate de acesta sunt în număr de 21, ori acest fapt nu poate fi reținut ca fiind cu caracter ocazional.**

Mai mult, în ceea ce privește motivația contribuabilului că vânzarea de imobile s-a făcut din patrimoniul personal, raportată la prevederile legale conform cărora **“persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale”**, se reține faptul că, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**, fiind aplicabile prevederile art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*„Art. 73. – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
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 plus, din procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor pentru imobilul situat în Str. x, nr. x , sector 1, București se reține faptul că în comisia de

recepție doamna x figurează în calitate de **investitor**, rezultând faptul că domnul .X. împreună cu soția sa în calitate de co-proprietari, au realizat o dezvoltare imobiliară în București, sector 1, Str, x, nr. x, cota de deținere fiind de 4/56 pentru ambii soți.

Drept urmare, ținând cont de cele menționate anterior, organele fiscale, în mod corect, au constatat că domnul .X. a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate de acesta începând cu anul 2012, fiind considerată persoană impozabilă în sfera TVA.

### **În ceea ce privește obligativitatea contribuabilului de a se înregistra ca plătitor de TVA ca urmare a depășirii plafonului de TVA**

În speță, contestatarul a încasat în luna iunie 2012, cu titlu de avans, la data semnării antecontractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. x, suma de x lei reprezentând avans pentru apartamentul nr. 4, situat în Str. x, nr. x, sector 1, București.

**Cifra de afaceri** care servește drept referință pentru aplicarea plafonului de 35.000 euro (119.000 lei) **este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri** și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o întreprindere mică, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic. La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal **se cuprind inclusiv avansuri încasate înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal.**

Astfel, ținând cont de prevederile legale, se reține că organele fiscale în mod corect au stabilit că, urmare avansului încasat în baza antecontractului de vânzare - cumpărare nr. x în sumă de x lei, domnul .X. a depășit plafonul de scutire de 119.000 lei (valabil până la 30.06.2012) și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii iunie 2012 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2012 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

### **3.2. Cu privire la reducerea obligației fiscale prin deducerea TVA aferentă cheltuielilor de construcție, valoare ce urmează a fi stabilită prin raportarea la valoarea construcției ce rezultă din Decizia de impunere emisă de DITL**

***Cauza supusa solutionarii este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect în sarcina contribuabilului TVA deductibilă, aferentă imobilelor care fac obiectul tranzacțiilor efectuate, pe baza facturilor de achiziții bunuri și servicii care îndeplineau condițiile legale de acordare a deducerii și nu pe baza valorii construcțiilor stabilite prin Deciziile de impunere emise de DITL***

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au solicitat documentele justificative pentru acordarea deductibilității TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru realizarea imobilelor, acordând drept de deducere pentru TVA în sumă de **x3 lei** aferentă documentelor justificative prezentate de contribuabil care îndeplineau toate condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea 571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

**[...]**

**(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile:**

**[...]**

**(4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform [art. 153](#).**

**Norme metodologice**

**45. (1) În sensul [art. 145](#) alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform [art. 153](#) din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la [art. 147<sup>1</sup>](#) alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.”**

**“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

**(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

**a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#)”;**

**Norme metodologice**

**46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal [...] care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 [...]** din Codul fiscal [...]

Prin urmare, legislația internă are precizări exprese cu privire la acordarea deductibilității TVA, persoanele impozabile având dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din momentul în care această persoană



intenționează să desfășoare o activitate economică, chiar dacă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, numai dacă sunt îndeplinite **cumulativ atât condiția de fond cât și condiția de formă**, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Referitor la argumentele invocate de contestator se retin urmatoarele:

A. Referitor la solicitarea expresă a dreptului de deducere a TVA pe baza valorii stabilite in Decizia de impunere emisă de DITL

Invocarea contribuabilului cu privire la faptul că trei autorități DITL, ISC și Camera Notarilor Publici folosesc valori autorizate a lucrărilor de construire calculate de experți conform legii, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât atât Autorizația de construcție, Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor cât și Decizia de impunere pentru calculul impozitului pe clădiri emisă de DITL se bazează pe valori ale construcțiilor declarate de contribuabil, estimative, orientative, și nu pe valori stabilite pe bază de documente justificative, așa cum rezultă și din prevederile de mai jos:

***“ART. 77<sup>1</sup> Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal***

***[...]***

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

Decizia de impunere emisă de DITL are la bază o valoare estimată a clădirii **calculată prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a clădirii cu valoarea impozabila exprimată în lei/mp** și produce efecte **doar** în ceea ce privește stabilirea impozitului pe clădiri, așa cum rezultă din art. 251 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“ART. 251 Calculul impozitului pentru persoane fizice***

***(1) În cazul persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea cotei de impozitare de 0,1% la valoarea impozabilă a clădirii.***

***(2) În cazul unei clădiri care are pereții exteriori din materiale diferite, pentru stabilirea valorii impozabile a clădirii se identifică în tabelul prevăzut la alin. (3) valoarea impozabilă cea mai mare corespunzătoare tipului clădirii respective.***

***(3) Valoarea impozabilă a clădirii, exprimată în lei, se determină prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a acesteia, exprimate în metri***

**pătrați, cu valoarea impozabilă corespunzătoare, exprimată în lei/mp, din tabelul următor [...]**

Așadar, Codul Fiscal face precizări exprese și diferite, atât pentru stabilirea valorii impozabile în cazul impozitului pe clădiri cât și pentru îndeplinirea condițiilor de exercitare a dreptului de deducere. Astfel, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția prevăzută de lege, în funcție de obligația fiscală care face obiectul impunerii, așa cum rezultă și din prevederile art. 6 completate cu pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*Norme Metodologice*

*6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal **prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.***

**„Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

Din conținutul articolelor antecitate, **rezultă că forța probantă este a documentelor justificative**, alte documente doveditoare fiind luate în considerare în completarea acestora.

Pct.7 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată face următoarea precizare: **“sistemul comun privind TVA este necesar să conducă**, chiar și în cazul în care cotele și scutiile nu sunt pe deplin armonizate, **la o neutralitate în domeniul concurenței**, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”. Ori, în cazul în speță, acordarea dreptului de deducere în baza valorii stabilite de DITL, contravine principiului neutralității TVA atâta timp cât, având în vedere lipsa facturilor de achiziție, nu se poate stabili dacă furnizorii erau sau nu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA și dacă au colectat sau nu TVA.

B. Referitor la aplicarea jurisprudenței CJUE

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației cazurile invocate de contestatar atâta timp cât spețele dezbătute de acestea sunt complet diferite de speța în cauză, astfel:

- în cauza **90/02 Bockemühl** întrebarea care a fost supusă CJUE a fost: dacă dreptul de deducere a TVA, în situația în care se aplică mecanismul taxării inverse al unei persoane impozabile care este răspunzătoare în calitate de destinatar al serviciilor pentru TVA aferentă, poate fi exercitat doar dacă persoana impozabilă se află în posesia unei facturi conform art. 22, alin. 3 din A Șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun de taxă pe valoarea adăugată, ori, în cazul în speță, nu avem de a face cu o operațiune supusă taxării inverse; Cauzele conexe **C95/07 și C96/07 Ecotrade** pun în dezbatere problematica deductibilității taxei în cazul operațiunilor de taxare inversă, operațiuni care nu fac obiectul speței în cauză.

- în cauza **280/10 Polski Trawertyn** s-a pus problema exercitării dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor în condițiile în care, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, societatea nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA iar factura a fost emisă în numele asociaților. Așadar, în acest caz a existat o factura emisă în numele asociaților și achitata de aceștia, fiind pusă în discuție deductibilitatea TVA-ului acestei facturi emisă înainte de înregistrarea societății în scopuri de TVA. Ori, în cazul în speță, organele fiscale nu au acceptat dreptul de deducere pentru TVA înscrisă în facturile prezentate de contribuabil, facturi care nu erau emise pe numele domnului .X. ci pe numele altor persoane;

- în cauza **385/2009 Nidera Handelscompagnie**, cu referire la punctul 42 invocat de contribuabil, Curtea s-a pronunțat în contextul sistemului de taxare inversă, context ce nu este aplicabil cauzei în speță. Mai mult, interpretarea contestatarului cu privire la punctul 48 *“Desigur, persoanele impozabile au de asemenea obligația de a declara când încep, când își modifică sau când încetează activitățile, conform măsurilor adoptate în acest scop de statele membre, și aceasta în temeiul articolului 213 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că o asemenea dispoziție nu permite în niciun caz statelor membre, în cazul neprezentării unei declarații, să raporteze exercitarea dreptului de deducere până la începutul efectiv al realizării obișnuite a operațiunilor taxate sau să priveze persoana impozabilă de exercitarea acestui drept”* este eronată, în sensul că ea face referire la lipsa declarației de înregistrare în scopuri de TVA și nu la lipsa facturii. În plus, în cazul Nidera Handelscompagnie suma TVA facturată de furnizori și achitată acestora este cunoscută nepunându-se problema estimării acesteia în condițiile în care nu există documente justificative;

- punctul 27 al cauzei **C174/08 NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministerei**, așa cum este invocat de contribuabil, subliniază faptul că principiul neutralității este garantat în ceea ce privește sarcina fiscală aplicabilă tuturor activităților economice în condițiile în care aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA. Astfel, dintre toate faptele juridice cu efect patrimonial încheiate de o persoană impozabilă, într-o perioadă fiscală, unele sunt

generatoare de TVA deductibil și altele nu, pentru acestea din urmă persoana impozabilă comportându-se ca un consumator final. Ori, în condițiile în care nu se pot identifica operațiunile generatoare de TVA deductibil, nu se poate garanta principiul neutralității TVA;

- în cauza **C-309/06 Marks & Spencer** contestatarul interpretează concluziile avocatului general Kokott în această cauză invocând faptul că *“principiile generale de drept care trebuie respectate de un stat membru la transpunerea dreptului comunitar în legislația națională, respectiv la aplicarea dispozițiilor naționale de transpunere, impun ca unor operațiuni determinate să li se aplice efectiv metoda pe care legislația națională o prevede pentru acestea”*. Ori, în cazul în speță, legislația națională a fost aplicată, în Codul Fiscal existând prevederi cu privire la deducerea TVA-ului conform art. 145 și 146.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe langa condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În speță, contribuabilul a pus la dispoziția organelor de control o serie de documente justificative reprezentând facturi de achiziții bunuri și avize de însoțire a mărfii, TVA aferentă acestora fiind în sumă de x lei. Organele de control au acceptat ca **TVA deductibilă suma de x3 lei** aferentă facturilor care îndeplineau toate condițiile legale aferente exercitării dreptului de deducere și au respins TVA în sumă de x lei aferentă facturilor emise pe numele altor persoane sau avizelor de însoțire a mărfii pentru care contribuabilul nu a prezentat și facturile aferente.

Drept urmare, ținând cont de prevederile legale și de documentele justificative puse la dispoziție de contribuabil, organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit valoarea TVA deductibilă în sumă de x3 lei pe baza documentelor care îndeplineau cumulativ condiția de fond și condiția de formă prevăzute de lege.

### **3.3 Referitor la aplicarea cotei de TVA de 5% pentru tranzacțiile la care contribuabilul a prezentat declarații autentificate notarial date de către cumpărători**

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale, în mod corect, au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de x2 lei aferentă tranzacțiilor efectuate de contribuabil, după data la care acesta avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA, prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii tranzacției în condițiile în care, pentru o parte din tranzacțiile efectuate, contestatarul a pus la dispoziția organelor de control declarațiile pe proprie răspundere ale cumpărătorilor pentru aplicarea cotei de 5%.***

**În fapt**, organele fiscale au stabilit domnul .X. a depășit plafonul de scutire de TVA și, începând cu data de 01.08.2012, acesta avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită.

Drept urmare, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. Astfel, pentru perioada 01.08.2012 – 31.12.2016 a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x2 lei**. Taxa pe valoarea adăugată colectată a fost calculată de organele fiscale prin aplicarea cotei de TVA în vigoare la data efectuării tranzacției, respectiv 24%, doar pentru tranzacțiile impozabile din punct de vedere al TVA, ținând cont și de prevederile Deciziei Comisiei Centrale Fiscale nr. 6/2014 întrucât contestatarul, prin împuternicitul său, a declarat că nu poate recupera de la clienți taxa pe valoarea adăugată.

Deși persoana impozabilă .X. nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean acordând **dreptul de deducere al TVA în sumă de x3 lei** pe baza documentelor referitoare la achizițiile de bunuri care îndeplineau atât condițiile de formă cât și condițiile de fond prevăzute de lege.

Astfel, situația centralizată a constatărilor organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA pe perioada 01.08.2012 – 31.12.2016 este:

- TVA colectată = x2 lei
- TVA deductibilă = x3 lei
- **TVA de plată = x1 lei**

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării***

***(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:***

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

În vederea interpretării și aplicării unitare a prevederilor art. 137 alin.(1) lit.a), Comisia fiscală centrală a adoptat Decizia nr. 6/2014 (care modifică Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2011) care prevede că:

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

[...]

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus și plecând de la faptul că vânzarea imobilelor s-a făcut către persoane fizice, iar contractele de vânzare cumpărare nu au prevederi legate de TVA, rezultă că prețul vânzării include și TVA, iar pentru determinarea valorii acesteia se aplică procedeul sutei mărite.

#### **„ART. 140 Cotele**

**(1)** Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.

[...]

**(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:

[...]

**c)** livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, 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. 114/1996, 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 mp, 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 mp, 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%;  
[...]"

### **Norme Metodologice**

**Pct 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 prestațiilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin.

(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

[...]

**(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 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. 140 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. 140 alin.

(2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal **și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10)** al prezentului punct. În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% sau, 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. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art.

*140 alin. (2<sup>^</sup>1) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.”*

Având în vedere prevederile legale sus menționate, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare reprezentând contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, 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, iar în cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

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, autenticată de un notar, **cel târziu la momentul livrării**, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, respectiv 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% iar 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%.

În speță, se reține faptul că, în timpul controlului, contribuabilul a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală Declarațiile pe proprie răspundere date de către o parte dintre dobânditori, pentru un număr de 6 tranzacții, în vederea achiziționării cu cota redusă de 5% a apartamentelor contractate astfel:

- declarația domnului x, căsătorit cu doamna x, în calitate de cumpărător al apartamentului nr.4 situat în Str. x, nr. x, sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația domnului x în calitate de cumpărător al apartamentului nr.5 situat în Str. x, nr. x, sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația doamnei x în calitate de cumpărătoare a apartamentului nr.1 situat în Str. x, nr. x, sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația doamnei x în calitate de cumpărătoare a apartamentului nr.7 situat în Str. x, nr. x, sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația doamnei x în calitate de cumpărătoare a apartamentului nr.8 situat în Str. x, nr. x sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x;
- declarația domnului x și a doamnei x în calitate de cumpărători al apartamentului nr.2 situat în Str. x, nr. x, sector 1, București ce face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr.x, având încheierea de notificare nr.x.



Din analiza acestora s-a constatat că declarațiile pe proprie răspundere sunt autentificate în anul 2017, ulterior încheierii contractelor de vânzare cumparare, respectiv transferului titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, iar la momentul transferului de proprietate nu erau îndeplinite toate condițiile prevăzute la art. art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) punct.2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Asadar, întrucât vânzătorul, la data încheierii tranzacțiilor imobiliare, nu îndeplinea condițiile prevăzute de legiuitor pentru aplicarea cotei reduse de taxă pe valoarea adăugată de 5%, vânzarile respective se taxează din punct de vedere al TVA cu cota standard de 24% asupra bazei de impozitare în conformitate cu prevederile art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Drept urmare, ținând cont de prevederile legale invocate, de poziția organului de inspecție fiscală și de faptul că dl. .X. a prezentat doar o parte din facturile de achiziții efectuate în scopul realizării obiectivelor care au făcut obiectul impunerii, în mod corect organul fiscal a stabilit în sarcina contestatorului **TVA de plată în sumă de x1 lei**, ca diferență între TVA colectată în sumă de x2 lei calculată prin aplicarea cotei de 24% prin procedeul sutei mărite asupra tranzacțiilor impozabile și TVA deductibilă în sumă de x3 lei aferentă operațiunilor consemnate în documentele justificative puse la dispoziție de către contestator și care îndeplineau condițiile legale de deducere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct.18-21, art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2), (2<sup>1</sup>), (9), art. 134 <sup>1</sup> alin.(1), (6), art. 134 <sup>2</sup> , art. 152 alin. (1), (2), (6), art. 153 alin.(1), lit.b), art. 145 alin(1), (2) lit.a) ,art.146, alin.(1), art. 77<sup>1</sup> alin. (4) ,art. 251, art. 137 alin.(1), art. 140 alin.(1), (2<sup>1</sup>), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.3, pct. 23 alin.(1), (10), (11), pct. 45, pct.61, pct.62 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, art. 6, art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 73 din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală, Decizia Comisiei fiscale Centrale nr. 6/2014, se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere nr. MBS1\_AIF\_x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice București prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă totală de **x1 lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.

