



## DECIZIA NR. 10352/17.07.2019

privind soluționarea contestației formulată de  
**domnul X**, mun. Iași înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor  
Publice Iași sub nr.X și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub  
nr.X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.X, cu privire la contestația formulată de **domnul X** cu domiciliul fiscal în mun. Iași, str. X nr. X, jud. Iași, având cod numeric personal X și cod de înregistrare fiscală RO X.

**Domnul X, mun. Iași**, formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pe numele **X, mun. Iași**, cod de înregistrare fiscală RO X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA;

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X pe numele **X, mun. Iași**, cod numeric personal X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

S lei - impozit pe venit;

S lei - contribuție de asigurări sociale;

S lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

administrative fiscale atacate au fost comunicate direct, pe bază de semnătură, la data de **14.03.2019**, după cum rezultă din adresa de comunicare nr. X anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la data de **19.03.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași – Inspecție Fiscală sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

**1. Domnul X, mun. Iași, formulează contestație împotriva:**

- **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pe numele X, mun. Iași, cod de înregistrare fiscală RO X, cu privire la suma de S lei, reprezentând TVA;**

- **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X pe numele X, mun. Iași, cod numeric personal X, cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

**S lei - impozit pe venit;**

**S lei - contribuție de asigurări sociale;**

**S lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate.**

Contestatorul susține faptul că, prin Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la B.N.P. Xi, alături de soția sa, a înstrăinat cota indiviză de 1/2 din terenul în suprafață de x m.p. situat în intravilan mun. Iasi, Șoseaua X, jud. Iasi, teren pentru care a primit efectiv suma de S lei, prețul tranzacției pentru cota indiviză deținută efectiv în proprietate fiind de S lei din care S TVA.

Raportat la prețul tranzacției, relativ la suma de bani convenită contestatorului și soției sale, care a deținut și a înstrăinat doar o cotă de 1/2 din bunul imobil, acesta susține că sunt aplicabile dispozițiile art. 310 alin. (1) Cod Fiscal care prevăd în mod imperativ faptul că beneficiază de regimul special de scutire, motivat de faptul că suma tranzacționată se cifrează sub plafonul de 300.000 lei, nefiind astfel necesară procedura înregistrării în scopuri de TVA.

Față de acestea, petentul arată faptul că, în mod contrar celor reținute în Raportul de inspecție fiscală din data de X și în Deciziile de impunere nr. X și nr. X indiferent dacă este sau nu înregistrat ca plătitor de TVA, nu datorează creanțele fiscale principale suplimentare motivat de faptul că prețul tranzacției, în ceea ce privește terenul real înstrăinat de către sine și de către soția sa, nu depășește plafonul impus de dispozițiile art. 310 alin. (1) din Codul Fiscal.

De asemenea, chiar dacă ne-am raporta la susținerile cuprinse în Raportul de inspecție fiscală din data de 13.03.2019, precum și în Deciziile de impunere nr. X, nr. X și am considera că prețul tranzacției ar fi de S lei fără TVA - cu depășirea limitei plafonului impusă de dispozițiile art. 310 alin. (1) Cod fiscal, petentul supune atenției următoarele:

- tranzacția a fost efectuată la data de 20.09.2017;
- dispozițiile art. 310 alin. (6) din Cod fiscal prevăd în mod imperativ faptul că “ (...) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, 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”;

- Dispozițiile art. 316 alin. (8) din Codul fiscal prevăd în mod imperativ o normă obligatorie în sarcina organului fiscal competent de a înregistra în scopuri de TVA, toate persoanele care sunt obligate să solicite înregistrarea.

Ori, contestatorul susține că a îndeplinit întocmai rigorile legii, sens în care face dovada că a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA, anterior perfectării tranzacției, respectiv la data de 14.09.2017 astfel cum rezultă din Declarația de înregistrarea fiscală;

Pe cale de consecință, contestatorul susține că și-a îndeplinit obligațiile stabilite de norma legală, iar culpa organului fiscal nu îi poate fi imputată, motiv pentru care supune atenției faptul că, chiar și în condițiile în care prețul tranzacției ar fi depășit plafonul impus de dispozițiile art. 310 alin. (1) din Cod fiscal, mecanismul taxării inverse a fost aplicat în mod corect și legal.

Contestatorul susține că Deciziile de impunere nr. X și nr. X au fost emise în condițiile în care nu sunt îndeplinite condițiile imperative și cumulative prevăzute de dispozițiile art. 67 alin. (1) din Cod fiscal, astfel:

- dispozițiile art. 67 alin. (1) Cod fiscal, Titlul IV, cu modificările și completările ulterioare, definesc veniturile din activități independente ca fiind “veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii” ;

- Cap. II, Secțiunea I, pct. 6 alin. 2, 3 și 4 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, privind Normele metodologice la Codul fiscal stipulează că „(2) Exercițarea unei activități independente, reglementata potrivit art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri;”

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

- orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinesc cel puțin 4 criterii prevăzute la art.46 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 19 din Normele metodologice și art.7, pct.3 din Codul fiscal este o activitate independentă.

În mod tendențios, atât în Raportul de inspecție fiscală din data de 12.03.2019, precum și în Deciziile de impunere nr. X și nr. X, în încercarea de a justifica legalitatea actelor administrativ fiscale și stabilirea obligațiilor fiscale principale suplimentare, organele de inspecție dau și sunt în eroare în ceea ce privește sintagma de „dezvoltator imobiliar”, care stă la baza neîndeplinirii condiției cumulative de continuitate prevăzute de textele legale anterior menționate.

Astfel, în accepțiunea legii, cu trimitere la disp. art. 2 lit. r) din Legea nr. 196/2018, „dezvoltatorul imobiliar” este definit ca „persoana fizică sau juridică care efectuează toate operațiunile imobiliare în vederea construirii, finalizării și predării către beneficiari a unor locuințe, precum și coordonarea surselor de finanțare necesare realizării acestor operațiuni”.

Pe cale de consecință, petentul arată faptul că legiuitorul a înțeles să definească dezvoltatorul imobiliar doar acea persoană care construiește, finalizează și predă către beneficiari o locuință, condiția continuității regăsindu-se din punct de vedere legal doar la stabilirea obligațiilor fiscale principale care constau în tranzacționarea unei locuințe - apartament sau casă.

Or, în speța supusă controlului de față, așa cum s-a precizat și anterior, contestatorul susține că a efectuat doar o singură tranzacție în anul 2017, nefiind astfel îndeplinite condițiile cumulative de regularitate și continuitate, motiv pentru care tranzacția efectuată nu poate fi inclusă în rândul veniturilor din activități independente.

Față de toate cele precizate, contestatorul solicită să se dispună în consecință, în sensul că nu datorează și nu nici nu are nici o obligație fiscală raportat la tranzacția care a făcut obiectul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la B.N.P. X, solicitând totodată admiterea contestației astfel cum a fost formulată și pe fond desființarea Deciziilor de impunere nr. X și nr. X.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au efectuat o verificare fiscală la X mun. Iași în ceea ce privește TVA pentru perioada 01.08.2017-05.03.2018, impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2017-31.12.2017, în urma căreia au emis:**

**- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul**

inspecției fiscale la persoane fizice nr. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X prin care au stabilit în sarcina d-lui X, C.I.F. X suma de S lei reprezentând TVA;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X din 13.03.2019 prin care au stabilit în sarcina d-lui X C.N.P. X suma de S lei reprezentând impozit pe venit în sumă de S lei, contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei.

**1. Referitor la TVA S lei stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele X, mun. Iași C.I.F. X.**

Perioada verificată:01.08.2017-05.03.2018.

Prin actul de control întocmit, organele de inspecție fiscală fac precizarea că dl. X, mun. Iași a mai făcut obiectul unei inspecții fiscale în ceea ce privește TVA pentru perioada 04.09.2015-31.07.2017, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani.

Dl. X, mun. Iași a obținut în perioada supusă verificării venituri din execuția și vânzarea de imobile construite în jud. Iași, loc. Iași, zona X, str. X nr. X, astfel:

- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciară nr. X, respectiv X, a localității Iasi;

- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciară nr.X, respectiv X, a localității Iasi.

#### **a) Cu privire la TVA deductibilă:**

În perioada 01.08.2017 - 05.03.2018 dl. X, mun. Iași și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de S lei, aferente unei baze impozabile în sumă de S lei, pentru serviciile prestate și achiziții de materiale necesare realizării obiectivelor sus menționate.

Principalii furnizori de la care acesta își exercită dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate sunt:

- lucrări construcții - S.C. X S.R.L. - C.U.I. X.



Conform jurnalului de cumpărări pentru luna august 2017, dl. X a achiziționat de la S.C. X S.R.L., servicii de lucrări construcții, în valoare totală de S lei, din care TVA S lei, conform facturii nr. X.

În decontul de TVA pentru luna august 2017, contestatorul a dedus TVA în sumă de Slei. Prin factura nr. X, în valoare totală de S lei, S.C. X S.R.L. storneaza sumele înscrise în factura nr. X.

Prin urmare, actuala inspecție fiscală acordă drept de deducere suplimentară în sumă de S lei = S-S, în luna august 2017, reprezentând TVA nepreluat în decontul privind TVA, conform facturii nr. X, emisă de S.C. X S.R.L.

Prin Decizia de impunere nr. X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Inspecție fiscală Persoane Fizice se stabilește suplimentar TVA de plată în suma de S lei. Contribuabilul în mod eronat regularizează această sumă prin deconturile de TVA aferente lunii septembrie 2017 și ianuarie 2018, astfel:

Perioada	TVA dedusă	TVA colectată
Septembrie 2017	S	S
Ianuarie 2018	-S	-S
Total	-S	-S

Total TVA de dedus suplimentar constatat de inspecția fiscală, urmare regularizărilor eronate efectuate de contribuabil în sumă de Slei -S lei = S lei.

Prin urmare, se constată diferențe de TVA deductibil, în favoarea contribuabilului, în sumă totală de **S lei** = S lei + S (Slei + Slei).

#### **b) Cu privire la TVA colectată:**

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.08.2017-05.03.2018, dl. X colectează TVA aplicând cota de 5%, în sumă de S lei, corespunzător unei baze impozabile în sumă de S lei.

În perioada 01.08.2017 - 05.03.2018 au fost autentificate de către Biroul Notarial X antecontracte de vânzare-cumpărare încheiate de către dl. X, alături de soția sa, X și soții X și X, în calitate de promitenți-vânzători.

În baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la S.P.N. Xși X, X și soția sa, X, împreună cu soții X și X, vând societăților S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., în cote egale de 1/2 pentru fiecare, dreptul

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

de proprietate asupra terenului în suprafață totală de X mp - arabil, situat în intravilanul municipiului Iași, sos. X, identificat cu nr. cadastral X împreună cu toate construcțiile existente pe acest teren.

De asemenea, sunt cesionate în favoarea acestor societăți toate drepturile și obligațiile ce decurg din Certificatul de urbanism nr. X emis de Primăria Mun. Iași, urmând ca ulterior, societățile de mai sus să facă toate demersurile în vederea obținerii autorizațiilor de construcție, edificării propriu-zise a acestor construcții.

Prețul total al vânzării este de S lei fără TVA, conform precizărilor din textul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X. Din aceasta sumă a fost primită de către X și X, de la S.C. X S.R.L., suma de S lei, prin virament bancar, în data de 21.09.2017, conform extrasului de cont al contribuabilului X.

Dl. X a emis factura nr. X către S.C. XS.R.L., C.U.I. X pentru vânzarea terenului descris mai sus, cu prețul total de S lei, din care TVA S lei, cu o bază impozabilă de S lei. În această factură se menționează eronat „taxare inversa”, contribuabilul aplicând eronat mecanismul taxării inverse, conform art. 331, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că S.C. X S.R.L., C.U.I. X a devenit plătitoare de TVA din data de 17.11.2017, iar TVA de colectat în sumă de S lei nu a fost înscrisă în decontul de TVA al lunii septembrie 2017, astfel că organele de inspecție fiscală constată suplimentară diferența de TVA colectată în sumă de S lei, astfel:

Situația TVA dedus/colectat de către dl. X și a diferențelor stabilite în urma inspecției fiscale sunt prezentate în tabelul următor:

An	Perioada de raportare	Tip valoare	Tva dedusă	Tva colectată	Soldul sumei negative de TVA la sfârșitul perioadei de raportare	Diferențe constatate TVA dedusă	Diferențe constatate TVA colectată
2017	8	inițială	S	S	S	S	
2017	9	inițială	S	S	S	0	S
2017	10	inițială	S	S	S	0	0
2017	11	inițială	0	0	S	0	0
2017	12	inițială	0	0	S	0	0
2018	1	inițială	- S	- S	S	S	S

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

2018	2	inițială	0	0	0		
2018	3	inițială	0	0	0		
			S	S	S	S	S

Urmare aspectelor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de **S lei, astfel:** S lei (S lei - S lei + S lei) stabilit suplimentar - S lei (S lei + S lei) acordat în favoarea contribuabilului = S lei.

**2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de S lei, contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele X, mun. Iași C.N.P. X.**

#### **A. Referitor la impozitul pe venit.**

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, persoana fizică X, C.U.I. RO X, s-a înregistrat în data de 04.09.2015 în calitate de dezvoltator imobiliar și desfășoară o activitate independentă, cu regularitate, în scopul obținerii de venituri, iar tratamentul fiscal al veniturilor obținute este prezentat la Titlul IV, impozitul pe venit din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca dl. X nu a depus Declarația unică pentru anul 2017.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmit de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, contribuabilul înregistrează în anii 2015, 2016 venit net, astfel:

- Venit net 2015 - S lei;
- Venit net 2016 - S lei.

Contestatorul a obținut în perioada supusă verificării venituri din execuția și vânzarea de imobile în jud. Iasi, loc. Iași, zona X, pe suprafețele de teren:

- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciara nr. X, respectiv X localității Iasi;

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciară nr. X, respectiv Xa localității Iasi.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe venit pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, astfel:

Explicații	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.06.2017-31.12.2017	S
Venit brut (încasări din extrase de cont și chitanțe)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Impozit pe venit	S

Venitul brut calculat de organul de inspecție fiscală în sumă totală de S lei este stabilit luând în considerare încasările efectuate în perioada 01.06.2017-31.12.2017, conform extraselor de cont bancar prezentate de contribuabil.

În Registrul jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil sunt înregistrate pentru perioada 01.06.2017- 31.12.2017 încasări în sumă totală de S lei.

Față de suma de S lei înregistrată de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o diferență de venit brut în sumă de S lei, astfel:

Prin Anteacontractul de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X, autentificat la B.N.P. Xu, dl. X încasează de la promitentul cumpărător X suma de S lei, conform extrasului de cont prezentat de contribuabil care conține TVA 5% de S lei. Conform Registrului Jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, este luată în calculul corect ca venit brut suma de S lei.

Conform Registrului jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, nu este luată în calculul suma de S lei, încasată de la promitentul - cumpărător X în data de 29.08.2017, în baza Anteacontractului de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X și a Contractului de cesiune - nr. X. Suma de S lei conține TVA 5%, de S lei, rezultând o

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

diferență de venit brut în plus constatată de organul inspecție fiscală, în suma de **S lei**.

Tot în data de 29.08.2017, conform extrasului de cont bancar prezentat de contribuabil, X achită d-lui X suma de S lei, înregistrată în Registrul Jurnal de încasări și plăți. Această sumă conține TVA 5% de S lei, astfel că se ia în considerare ca venit brut aferent, suma de S lei. Organul de inspecție fiscală constată astfel diferența de venit brut în **minus în sumă de S lei**.

Conform Registrului Jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, este luată în calculul ca venit brut suma de S lei, încasată de la promitentul cumpărător X în data de 06.09.2017, în baza Antecontractului de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X. Suma de S lei conține TVA 5%, de S lei. Rezultă astfel o diferență de venit brut în **minus constatată de organul inspecție fiscală în sumă de S lei**.

În baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la S.P.N. X și X, X și soția sa, X, împreună cu soții X și X, vând societăților S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., în cote egale de 1/2 pentru fiecare, dreptul de proprietate asupra terenului în suprafață totală de 3.880 mp - arabil, situat în intravilanul municipiului Iasi, sos. X, identificat cu nr. cadastral Xîmpreună cu toate construcțiile existente pe acest teren. De asemenea, sunt cesionate în favoarea societăților S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L. toate drepturile și obligațiile ce decurg din Certificatul de urbanism nr. X emis de Primăria Mun. Iasi, urmând ca ulterior, societățile de mai sus să facă toate demersurile în vederea obținerii autorizațiilor de construcție, edificării propriu-zise a acestor construcții. Prețul total al vânzării este de S lei fără TVA, conform precizărilor din textul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X. Din această sumă, a fost primită de către X și X, de la S.C. XS.R.L., suma de S lei, prin virament bancar, în data de 21.09.2017, conform extrasului de cont.

**Încasarea în sumă de S lei nu a fost înregistrată de contribuabil** în Registrul jurnal de încasări și plăți. Rezultă astfel o diferență de venit brut în plus constatată de organul inspecție fiscală în sumă de S lei.

Astfel, din venitul brut în sumă de S lei (format din suma de S lei înregistrată de contribuabil + S lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală) s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei, înregistrate de contribuabil, rezultând astfel un venit net în sumă de S lei cu un impozit aferent de **S lei**.

## **B. Referitor la Contribuția de asigurări sociale.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2017, dl. X datorează C.A.S. în cotă de 10,5%, conform art. 138 și art. 148 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017 baza anuală de calcul a C.A.S. este = 7 luni x 5 x S lei (câștigul salarial mediu brut lunar) = S lei.

Contribuția de asigurări sociale pentru anul 2017 este în sumă de **S lei.**

### **C. Referitor la Contribuția de asigurări sociale de sănătate.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru anul 2017, dl. X datorează C.A.S.S. de 5,5%, conform art. 156, art. 170 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017 baza anuală de calcul al C.A.S.S. este = 7 luni x 5,5 x S lei (câștigul salarial mediu brut lunar) = S lei.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2017 este în sumă de **S lei.**

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare pentru perioada verificată, se rețin următoarele:**

**1 Referitor la suma de S lei reprezentând TVA stabilit suplimentar pentru perioada 01.08.2017-05.03.2018 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. X pe numele X mun. Iași, cod de înregistrare fiscală X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă în condițiile în care contribuabilul a aplicat eronat taxarea inversă având în vedere că beneficiarul S.C. X S.R.L. nu era plătitoare de TVA la data efectuării tranzacției.**

**În fapt**, în ceea ce privește TVA colectată.

În perioada 01.08.2017 - 05.03.2018 au fost autentificate de către Biroul Notarial X antecontracte de vânzare-cumpărare încheiate de către dl. X, alături de soția sa, X și soții X și X, în calitate de promitenți-vânzători.

În baza Contractului de vânzare-cumparare autentificat sub nr. X la S.P.N. X și X, X și soția sa, X, împreună cu soții X și X, vând societăților S.C. XS.R.L. și S.C. XS.R.L., în cote egale de 1/2 pentru fiecare, dreptul de proprietate asupra terenului în suprafață totală de X mp - arabil, situat în intravilanul municipiului Iași, sos. X, identificat cu nr. cadastral Xîmpreună cu toate construcțiile existente pe acest teren.

De asemenea, sunt cesionate în favoarea acestor societăți toate drepturile și obligațiile ce decurg din Certificatul de urbanism nr. X emis de Primăria Mun. Iași, urmând ca ulterior, societățile de mai sus să facă toate demersurile în vederea obținerii autorizațiilor de construcție, edificării propriu-zise a acestor construcții.

Prețul total al vânzării este de S lei fără TVA, conform precizărilor din textul Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X. Din această sumă a fost primită de către dl. X și X, de la S.C. XS.R.L., suma de S lei, prin virament bancar, în data de 21.09.2017, conform extrasului de cont al contribuabilului Xi.

Dl. X a emis factura nr. X către S.C. XS.R.L., C.U.I. X pentru vânzarea terenului descris mai sus, cu prețul total de S lei, din care TVA S lei, cu o bază impozabilă de S lei. În această factură se menționează „taxare inversă”, contribuabilul aplicând eronat mecanismul taxării inverse, contrar prevederilor art. 331 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală precizează că S.C. XS.R.L., C.U.I. X a devenit plătitoare de TVA din data de 17.11.2017, iar TVA de colectat în sumă de S lei nu a fost înscrisă în decontul de TVA al lunii septembrie 2017, astfel că organele de inspecție fiscală constată suplimentară diferența de TVA colectată în sumă de **S lei**.

**În ceea ce privește TVA deductibilă**, conform jurnalului de cumpărări pentru luna august 2017, dl. X a achiziționat de la S.C. XS.R.L., C.U.I. X, servicii de lucrări construcții, în valoare totală de S lei, din care TVA S lei, conform facturii nr. X. În decontul de TVA pentru luna august 2017, dl. X a dedus TVA în sumă de S lei. Prin factura nr. X, în valoare totală de S lei, S.C. XS.R.L. stornează sumele înscrise în factura nr. X.

Prin urmare, actuala inspecție fiscală acordă drept de deducere suplimentară în sumă de **S lei** = S-S, în luna august 2017, reprezentând TVA nepreluat în decontul privind TVA conform facturii nr. X, emisă de S.C. X S.R.L.

Prin Decizia de impunere nr. X, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, se stabilește suplimentar TVA de plată în sumă totală de S lei. Contribuabilul X, în mod eronat regularizează această sumă prin deconturile de TVA aferente lunii septembrie 2017 și ianuarie 2018, astfel:

Perioada	TVA dedusă	TVA colectată
Septembrie 2017	S	S
Ianuarie 2018	S	-S
Total	-S	-S

Prin urmare, s-a stabilit în favoarea contribuabilului diferența în sumă de **S lei S lei + S lei**).

În concluzie, TVA stabilit suplimentar în sumă de S lei (S lei - S lei + S lei) a fost influențată cu suma de S lei (S lei + S lei), acordată în favoarea contribuabilului, rezultând astfel o **TVA datorată în sumă de S lei**.

Prin contestația formulată petentul susține că în mod contrar celor reținute în Raportul de inspecție fiscală din data de 13.03.2019 și în Deciziile de impunere nr. Xși nr. X, indiferent dacă este sau nu înregistrat ca plătitor de TVA, nu datorează creanțele fiscale principale suplimentare motivat de faptul că prețul tranzacției, în ceea ce privește terenul real înstrăinat de către sine și de către soția sa, nu depășește plafonul impus de dispozițiile art. 310 alin. (1) din Codul Fiscal.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art.265 pct. 32, art. 280 alin. (1), alin. (2) și alin. (3), art. 307 alin. (1) și alin. (2), art. 310, art. 326 alin. (1) și art. 331 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**“ART. 265**

**Definiția taxei pe valoarea adăugată**

**Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu.**

(...)

**32. taxă colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei, conform art. 307 - 309;**

**ART. 280**

**Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

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

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1).

#### **ART. 307**

**Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România**

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

#### **ART. 310**

**Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 266 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. 268 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 294 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 persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, 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. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f). Prin excepție, nu se cuprind în cifra de afaceri prevăzută la alin. (1), dacă sunt accesorii activității principale, livrările de active fixe corporale, astfel cum sunt definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, și livrările de active necorporale, efectuate de persoana impozabilă.”

#### **ART. 326\*)**

##### **Plata taxei la buget**

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.

#### **ART. 331**

##### **Măsuri de simplificare**

(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.”

Conform textelor de lege, taxa colectată reprezintă taxa aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii taxabile la momentul exigibilității taxei, efectuate sau care urmează a fi efectuate de persoana impozabilă, precum și taxa aferentă operațiunilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei.

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului.

Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul

prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

Persoana impozabilă stabilită în România 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. 268 alin. (1).

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. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f).

Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.

În ceea ce privește măsuri de simplificare, prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.

Având în vedere textele de lege citate, raportat la situația prezentată se rețin următoarele:

- conform Contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr. X din 20 septembrie 2017, X, X, X și X, vând către S.C. XS.R.L. și S.C. X S.R.L., dreptul de proprietate asupra terenului în suprafață totală de S lei, arabil, situat în intravilanul municipiului Iași, șoseaua X, jud. Iași, împreună cu toate dotările, construcțiile, plantațiile, amenajările și împrejuririle existente;

- la data de 20.09.2017 X emite către S.C. X S.R.L. factura nr. X, având ca obiect "teren intravilan" la prețul de S lei din care TVA S lei, având mențiunea taxare inversă, conform art 311, alin. (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Conform textelor de lege citate anterior, condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Ori, referitor la cumpărătorul S.C. X S.R.L. din informațiile publice existente pe site-ul [www.mfinante.gov.ro](http://www.mfinante.gov.ro) secțiunea informații fiscale și bilanțuri, reiese faptul că, aceasta a fost luată în evidență ca plătitoare de TVA la data de **17.11.2017**.

Astfel, la data emiterii facturii respectiv 20.09.2017, S.C. X S.R.L. nu era înregistrată în scopuri de TVA, nefiind astfel îndeplinită condiția cerută de art. 311 alin. (1) citat anterior.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că nu datorează creanțele principale motivat de faptul că prețul tranzacție nu depășește plafonul impus de dispozițiile art. 310 alin. (1) din Codul fiscal.

Față de aceste susțineri, facem precizarea că, valoarea facturii nr. X a fost de S lei, valoarea TVA de S lei (total S lei) iar la data de emiterii acesteia - 20.09.2017 dl. X era înregistrat ca plătitor de TVA.

Acest aspect reiese atât din consultarea siteului [www.anaf.ro/RegistruTVA/searchVAT](http://www.anaf.ro/RegistruTVA/searchVAT) cât și din Raportul de inspecție fiscală nr. X, de unde rezultă că Persoana impozabilă X figurează înregistrată în scopuri de TVA în perioada 04.09.2015-05.03.2018.

Astfel, în acest caz nu se pune problema regimului special de scutire pentru dl. X, deoarece la data efectuării tranzacției - 20.09.2017 acesta era înregistrat ca plătitor de TVA și trebuia să se comporte ca atare.

În acest caz, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri.

Deasemnea, taxa este datorată de orice persoană impozabilă.

Referitor la susținerea contestatoarului conform căreia și-a îndeplinit obligațiile stabilite de norma legală, iar culpa organului fiscal nu îi poate fi imputată în acest caz mecanismul taxării inverse fiind aplicat în mod corect și legal, facem precizarea că, în speța în cauză nu poate fi invocată culpa organului fiscal pentru înregistrarea ca plătitor la TVA a S.C. X S.R.L. începând cu data de **17.11.2017**.

Față de aceste aspețe, prin Referatul nr. X cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală fac precizarea că: *"domnul X a fost înregistrat ca plătitor de TVA de la data de 04.09.2015 până la data de 05.03.2019, anularea înregistrării în scopuri de TVA fiind efectuată la cererea persoanei impozabile, potrivit dispozițiilor din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*Prin urmare nu se pune problema regimului special de scutire pentru contribuabilul X, deoarece la data efectuării tranzacției (20.09.2017), contribuabilul X era înregistrat ca plătitor de TVA și trebuia să se comporte ca atare. X datorează creanțele fiscale suplimentare stabilite de organul de inspecție fiscală ca urmare a tranzacției efectuate în data de 20.09.2017, pentru care contribuabilul a emis factura nr. X către SC X SRL CUI X, și a fost perfectat Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la SPN X și X.”*

Având în vedere faptul că nu a fost îndeplinită condiția prevăzută de art. 331 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contestatorul aplicând în mod eronat mecanismul taxării inverse, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentar în sumă de S lei (S lei - S lei + S lei ) din care au fost acordate în favoarea contribuabilului diferențele de TVA deductibile în sumă totală de S lei (S lei + S lei), fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru suma de **S lei ca neîntemeiată.**

**2. Referitor la suma de S lei reprezentând impozit pe venit în sumă de S lei, C.A.S. în sumă de S lei și C.A.S.S. în sumă de S lei stabilită suplimentar pentru perioada 01.06.2017-12.12.2017 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. X pe numele X mun. Iași, Cod de înregistrare fiscală X, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit această sumă, în condițiile în care contestatorul a desfășurat o activitate cu caracter de continuitate și nu a declarat veniturile obținute.**

**În fapt, referitor la impozitul pe venit.**

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, persoana fizică X, C.U.I. RO X, s-a înregistrat în data de 04.09.2015 în calitate de dezvoltator imobiliar și desfășoară o activitate independentă, cu regularitate, în scopul obținerii de venituri.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca dl. X nu a depus Declarația unică pentru anul 2017.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. X, întocmit de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, contribuabilul înregistrează în anii 2015, 2016 venit net, astfel:

- Venit net 2015; S lei;
- Venit net 2016: S lei.

Contestatorul a obținut în perioada supusă verificării venituri din execuția și vânzarea de imobile în jud. Iasi, loc. Iași, zona X, pe suprafețele de teren:

- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciara nr. X, respectiv Xa localității Iasi;

- teren în suprafață de X mp, situat în intravilanul municipiului Iasi, zona X, având categoria de folosință "arabil", cu nr. Cadastral X, înscris în Cartea Funciară nr. X, respectiv Xa localității Iasi.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe venit pentru perioada 01.01.2017- 31.05.2017, astfel:

Explicații	Rezultate conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.01.2017-31.05.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont și chitanțe)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Impozit pe venit	S

Conform prevederilor Legii nr. 29/2018, privind anularea unor obligații fiscale, organele de inspecție fiscală nu pot stabili această sumă ca fiind impozit pe venit suplimentar.

În urma verificărilor efectuate, a actelor financiar contabile existente la dosar, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe venit pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, astfel:

Explicații	Rezultat conform control (lei)
Anul 2017 perioada 01.06.2017-31.12.2017	
Venit brut (încasări din extrase de cont și chitanțe)	S
Cheltuieli deductibile	S
Venit net	S
Impozit pe venit	S

Venitul brut calculat de organul de inspecție fiscală este în sumă totală de S lei și este stabilit luând în considerare încasările efectuate în perioada 01.06.2017-31.12.2017, conform extraselor de cont bancar prezentate de contribuabil.



În Registrul jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil sunt înregistrate pentru perioada 01.06.2017- 31.12.2017 încasări în sumă totală de S lei.

Față de suma de S lei înregistrată de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o diferență de venit brut în sumă de S lei, astfel:

Prin Antecontractul de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X, autentificat la B.N.P. Xu, X încasează de la promitentul cumpărător X suma de S lei, conform extrasului de cont prezentat de contribuabil care conține TVA 5% de S lei. Conform Registrului Jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, este luată în calculul corect ca venit brut suma de S lei.

Conform Registrului jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, nu este luată în calculul suma de S lei, încasată de la promitentul - cumpărător X în data de 29.08.2017, în baza Antecontractului de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X și a Contractului de cesiune - nr. X, suma de S lei conține TVA 5%, de S lei, rezultând o diferență de **venit brut în plus constatat de organul inspecție fiscală, în suma de S lei.**

Tot în data de 29.08.2017, conform extrasului de cont bancar prezentat de contribuabil, X achită d-lui X suma de S lei, înregistrată de contribuabil în Registrul Jurnal de încasări și plăți. Această sumă conține TVA cu cota de 5% în sumă de S lei, astfel că se ia în considerare ca venit brut aferent, suma de S lei. Organul de inspecție fiscală constată astfel **diferență de venit brut în minus în sumă de S lei.**

Conform Registrului Jurnal de încasări și plăți prezentat de contribuabil, este luată în calculul ca venit brut suma de S lei, încasată de la promitentul cumpărător X în data de 06.09.2017, în baza Antecontractului de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X. Suma de S lei conține TVA cota de 5%, în sumă de S lei. Rezultă astfel o diferență de venit brut **în minus constată de organul inspecție fiscală în sumă de S lei.**

În baza Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X la S.P.N. X și X, X și soția sa, X, împreună cu soții X și X, vând societăților S.C. XS.R.L. și S.C. XS.R.L., în cote egale de 1/2 pentru fiecare, dreptul de proprietate asupra terenului în suprafață totală de X mp - arabil, situat în intravilanul municipiului Iasi, sos. X, identificat cu nr. cadastral Xîmpreună cu toate construcțiile existente pe acest teren. De asemenea, sunt cesionate în favoarea societăților X S.R.L. și XS.R.L. toate drepturile și obligațiile ce decurg din Certificatul de urbanism nr. X emis de Primăria Mun. Iasi, urmând ca ulterior, societățile de mai sus să facă toate demersurile în vederea obținerii autorizațiilor de construcție, edificării

Exemplarul 1/4

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



propriu-zise a acestor construcții. Prețul total al vânzării este de S lei fără TVA, conform precizărilor din textul Contractului de vânzare-cumparare autentificat sub nr. X. Din această sumă, a fost primită de către X și X, de la S.C. X S.R.L., suma de S lei, prin virament bancar, în data de 21.09.2017, conform extrasului de cont al contribuabilului X.

Încasarea în sumă de S lei nu a fost înregistrată de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți. Rezultă astfel o **diferență de venit brut în plus constatată de organul de inspecție fiscală în sumă de S lei.**

Astfel, din venitul brut în sumă de S lei (format din suma de S lei înregistrată de contribuabil + S lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală) s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei, înregistrate de contribuabil, rezultând astfel un venit net în sumă de S lei cu un impozit aferent de **S lei.**

### **Referitor la Contribuția de asigurări sociale**

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru anul 2017, dl. X datorează C.A.S. în cotă de 10,5%:

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017 baza anuală de calcul a C.A.S. este = 7 luni x 5 x S lei (câștigul salarial mediu brut lunar) = S lei.

Asfel, contribuția de asigurări sociale pentru anul 2017 stabilită suplimentar este în sumă de **S lei.**

### **Referitor la contribuția de asigurări sociale**

Pentru anul 2017, dl. X datorează C.A.S.S. în cotă de 5,5%, conform art. 156 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017 baza anuală de calcul al C.A.S.S. este = 7 luni x 5,5 x S lei (câștigul salarial mediu brut lunar) = S lei.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2017 stabilită suplimentar este în sumă de **S lei.**

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, Deciziile de impunere nr. X și nr. X au fost emise în condițiile în care nu sunt îndeplinite condițiile imperative și cumulative prevăzute de dispozițiile art. 67 alin. (1) din Cod fiscal.

Astfel, în accepțiunea legii, cu trimitere la disp. art. 2 lit. r din Legea nr. 196/2018, „dezvoltatorul imobiliar” este definit ca „persoana fizică sau juridică care efectuează toate operațiunile imobiliare în vederea construirii, finalizării și predării către beneficiari a unor locuințe, precum și coordonarea surselor de finanțare necesare realizării acestor operațiuni”.

Pe cale de consecință, petentul arată faptul că legiuitorul a înțeles să definească dezvoltatorul imobiliar doar acea persoană care construiește, finalizează și predă către beneficiari o locuință, condiția

continuității regăsindu-se din punct de vedere legal doar la stabilirea obligațiilor fiscale principale care constau în tranzacționarea unei locuințe - apartament sau casa.

Or, în speța supusă controlului de față, așa cum s-a precizat și anterior, contestatorul susține că a efectuat doar o sigură tranzacție în anul 2017, nefiind astfel îndeplinite condițiile cumulative de regularitate și continuitate, motiv pentru care tranzacția efectuată nu poate fi inclusă în rândul veniturilor din activități independente.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 7 pct. 3, art. 61 alin. (1), art. 67 alin. (1), art. 68 alin. (1), alin. (2) lit. a) și art. 122 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

## **“ART. 7**

### **Definiții ale termenilor comuni**

**3. activitate independentă - orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:**

**3.1. persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;**

**3.2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;**

**3.3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;**

**3.4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;**

**3.5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;**

**3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;**

**3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;**

## **ART. 61**

### **Categorii de venituri supuse impozitului pe venit**

**Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:**

a) venituri din activități independente, definite conform art. 67;

**ART. 67**

**Definirea veniturilor din activități independente**

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

**ART. 68\*)**

**Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

**ART. 122\*)**

**Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - Capitolul I. Date privind veniturile realizate**

(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri/pierderi din activități independente, din drepturi de proprietate intelectuală, din cedarea folosinței bunurilor, din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 martie\*\*) inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor în vederea definitivării impozitului anual pe venit. Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice se completează pentru fiecare sursă din cadrul fiecărei categorii de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.”

Pct. 6 dat în aplicarea art. 67 și pct.38 dat în aplicarea art. 122 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

**“6. (1) În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri.**

**(2) Exercițarea unei activități independente, reglementată prin art. 67 din Codul fiscal, presupune desfășurarea acesteia cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri.**

**(3) O activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 din Codul fiscal este o activitate independentă.**

**38. (1) În sensul prevederilor art. 122 declarațiile privind venitul realizat sunt documentele prin care contribuabilii declară veniturile și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării veniturilor, pe fiecare categorie de venit și pe fiecare sursă, în vederea stabilirii de către organul fiscal a plăților anticipate.**

**(2) Declarațiile privind venitul realizat se depun, în intervalul 1 ianuarie - 25 mai inclusiv al anului următor celui de realizare a venitului, la organul fiscal competent, definit potrivit legislației în materie.”**

Conform textelor de lege, activitatea independentă este definită ca orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri.

În categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, se includ și venituri din activități independente.

Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

Venitul brut cuprinde:

- sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri/pierderi din activități independente, din drepturi de proprietate intelectuală, din cedarea folosinței bunurilor, din activități agricole, silvicultură și piscicultură, determinate în sistem real, au obligația de a depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor în vederea definitivării impozitului anual pe venit.

Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice se completează pentru fiecare sursă din cadrul fiecărei categorii de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierdere distribuită din asociere.

Raportat la situația prezentată, din Raportul de inspecție fiscală nr. X reiese faptul că, pentru anul 2017 dl. X nu a depus declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor.

În Registrul jurnal prezentat de contribuabil au fost înregistrate în perioada 01.06.2017-31.12.2017 încasări în sumă totală de S lei.

Venitul brut în sumă de S lei (S lei +S lei) luat în calcul la de organele de inspecție fiscală a fost stabilit luând în considerare încasările efectuate de contestator în perioada 01.06.2017-31.12.2017, conform extraselor de cont prezentate, din care s-au scăzut cheltuielile deductibile înregistrate de contribuabil în sumă de Slei.

Referitor la susținerea contestatorului conform căruia a efectuat doar o singură tranzacție în anul 2017, nefiind astfel îndeplinite condițiile cumulative de regularitate și continuitate, motiv pentru care tranzacția efectuată nu poate fi inclusă în rândul veniturilor din activități independente, facem precizarea că, din Raportul de inspecție fiscală nr. X reiese faptul că, Persoana fizică X RO X, s-a înregistrat în data de 04.09.2015 în calitate de dezvoltator imobiliar și desfășoară o activitate independentă cu regularitate, în scopul obținerii de venituri.

În perioada supusă verificării, contestatorul a obținut venituri din executarea și vânzarea de imobile in jud. Iași, mun. Iași, Șos X, pe suprafețele de teren de X mp situat în intravilanul Mun. Iași, zona X, și de X mp. situat în intravilanul Mun. Iași, zona X.

Astfel, în perioada supusă verificării, dl. X a efectuat următoarele tranzacții:

- în baza Antecontractul de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X și Contractului de cesiune nr. X, autentificate la B.N.P. X, este încasată de la promitentul cumpărător X suma de S lei, în data de 29.08.2017;

- tot în data de 29.08.2017, comform extrasului de cont bancar prezentat de contribuabil organelor de inspecție fiscală, d-na X achită d-lui

X suma de S lei, înregistrată în Registrul jurnal de înscrieri și plăți și nedeclarată;

- în baza Antecontractul de vânzare-cumpărare de bun viitor nr. X autentificat la BNP Xu, este încasată de la promitentul cumpărător X suma de S lei, în data de 29.08.2017.

Se reține că în perioada verificată, contestatorul obține venituri din activitatea de dezvoltator imobiliar, sume pe care le înregistrează în Registrul jurnal de înscrieri și plăți dar nu le declară prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.

De asemenea, prin Referatul nr. X cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, “Caracterul de continuitate a activității desfășurate de X rezultă și din faptul că veniturile și cheltuielile în scopul obținerii de venituri din vânzarea de imobile au fost realizate și în anii 2015, 2016, 2017, 2018”.

Astfel, având în vedere aspectele prezentate, reiese că tranzacțiile efectuate nu au un caracter ocazional ci au fost efectuate cu regularitate, în mod continuu în vederea obținerii de venituri.

Ori, având în vedere aceste aspecte, se reține că susținerile petentului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală sunt în eroare în ceea ce privește noțiunea de dezvoltator imobiliar nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, în condițiile în care însuși contestatorul s-a înregistrat la data de 04.09.2015 ca dezvoltator imobiliar.

Urmare celor prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat venitul brut în sumă de S lei și au acordat drept la deducere pentru cheltuielile înregistrate de contribuabil în sumă de S lei, rezultând un venit net impozabil în sumă de S lei, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei ca neîntemeiată.**

**În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei** pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, aceasta a fost calculată conform art. 138 și art. 148 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:

#### **“ART. 138**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:**

**a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;**

#### **ART. 148\*)**



**Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit**

**(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 139 alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.**

**(...)**

**(2) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig."**

Astfel, pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, contribuția de asigurări sociale datorată este în cuantum de S lei, calculată astfel:

S lei (câștigul salarial mediu brut) x 5 = Slei;

S lei x 7 luni = S lei;

S lei x 10,5% = **S lei.**

**În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate S lei pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, aceasta a fost calculată conform art. 156 și art. 170 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:**

**“ART. 156**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate**

**Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:**

**a) 5,5% pentru contribuția individuală;**

**ART. 170\*)**

**Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de persoanele fizice care realizează venituri din**

activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.

*\*) Conform art. I pct. 22 și art. III alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 3/2017, începând cu veniturile aferente lunii februarie 2017, alineatul (2) al articolului 170 se modifică și va avea următorul cuprins:*

*(2) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, baza lunară de calcul prevăzută la alin. (1) nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut prevăzut la art. 143 alin. (2), în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția."*

Astfel, pentru perioada 01.06.2017-31.12.2017, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată este în cuantum de S lei, calculată astfel:

S lei (câștigul salarial mediu brut) x 5 = S lei;  
S lei x 7 luni = S lei;  
S lei x 5,5% = **S lei.**

Având în vedere prevederile legale invocate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurări sociale aferentă anului 2017 în sumă de S lei și contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru anul 2017 în sumă de S lei, drept pentru care urmează a se respinge **ca neîntemeiată** contestația formulată cu privire la aceste sume.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## DECIDE:

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **dl. X, mun. Iași** împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pe numele **X, mun. Iași**, cod de înregistrare fiscală X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA;

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași - Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X pe numele **X, mun. Iași**, cod numeric personal X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

S lei - impozit pe venit;

S lei - contribuții de asigurări sociale;

S lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.