

**DECIZIA nr. 145 din 28 ianuarie 2016**

Cu adresa nr. ..../2015, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../2015, **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** .... a înaintat dosarul contestației formulată de **doamna S.G.** din ....., CNP ....., împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .... din ..... 2015* emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .... din .... 2015.

În baza adresei nr. ..../...../.....2015 emisă de A.N.A.F. - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr. ..../.....2015, competența de soluționare a contestației formulată de doamna S.G. din .... a fost delegată Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*" (în vigoare la data depunerii contestației), respectiv actul atacat a fost comunicat contestatarii în data de ....., iar contestația a fost depusă la poștă în data de ..... și înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ..../.....

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01 ianuarie 2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile contestatarii sunt următoarele:**

"[...] În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că aș fi perfectat în cotă parte de 1/4 un nr. de 19 de tranzacții în sfera TVA-ului. RIF nu indică data de la care aș fi atins plafonul de scutire de TVA pentru întreprinderi mici și mi s-au evidențiat toate vânzările că ar fi încadrate la plata TVA conform declarației date în autorizația de construire ..../22.03.2012, în care se arată o valoare estimată a costului construcției calculată de experții primăriei de .... lei consemnată de RIF a fi costul construcției, confirmat și de procesul verbal la terminarea lucrărilor ..../02.07.2012. Menționez că între mine și coproprietari nu există o asocieră, am achiziționat un imobil în coproprietate, pentru care ANAF ar fi trebuit să ne permită înregistrarea fiscală a fiecăruia și să răspundem individual pentru obligațiile fiscale (în conformitate cu principiul răspunderii fiscale individuale, în condițiile în care Declarațiile 208 pentru venitul din transferul proprietăților imobiliare au fost întocmite pentru fiecare dintre noi). În fapt ANAF ne-a înregistrat ca plătitori de TVA și ne-a emis RIF individuale. În această paradigmă se arată că, "asocierea" ar fi depășit plafonul de scutire în data emiterii autorizației de construire la data de 22.03.2012, la care a fost declarată o valoare a lucrărilor de ..... lei, fapt pentru care ar fi trebuit ca până la data de 10.04.2012 să solicit înregistrarea în scop de TVA, iar de la data de 01.05.2012 ar fi trebuit să fiu luat în evidență ca plătitor de TVA. [...]"

Solicite să se ia în considerare, în bătălia formeii legii împotriva substanței dedusă judecății, existența costului construcției, care are TVA deductibil ce nu este estimat sau calculat în control. ANAF calculează TVA la valoarea de vânzare și ZERO TVA deductibil. Dacă numele este de taxă la valoarea adăugată înseamnă că din prețul de înstrăinare se scade prețul de cumpărare/construire la care se adaugă taxa. Substanța și principiul spun că există acest cost de construire și că are TVA atașat. Prin autorizația de construire am executat un imobil cu un cost de ..... lei din care TVA ..... lei, în care cota mea este de .... lei, în legătură cu care Statul Român presupune că ar fi intrat în patrimoniul meu în urma angajării unor costuri al cărui minim este cel indicat în grila notarilor publici. [...]"

"[...] la nivel de substanță, CJUE a statuat în cauza C-90/02, Bockemühl, punctele 51 și 52, și elemente cu privire la faptul că autoritatea fiscală nu poate impune contribuabilului să fie în posesia unei facturi, pentru a i se

recunoaște dreptul de deducere - în interpretarea art.22 alin.(3) din a șasea directivă, deci expertiza ar trebui să fie un mijloc de determinare al TVA deductibil. Un aspect pe care îl consider un abuz respectiv al dreptului ANAF de a folosi expertizele camerelor notarilor publici, pentru determinarea unor impozite minime deci și TVA de plată, dar de care eu ca și contribuabil nu pot beneficia. Construcția unui imobil sau vânzarea unui teren au costuri care se pot determina foarte clar prin expertiză, costuri care au atașat TVA. Este de neconceput ca un contribuabil să nu poată folosi aceste expertize, pentru a se determina un cost minim și TVA-ul deductibil aferent, deja acceptat de ANAF prin lege. [...]

Raționamentul juridic ce întemeiază contestația mea este circumscris următoarelor coordonate:

1. Actele administrativ fiscale sunt nule întrucât încalcă dispozițiile procedurale cu privire la răspunderea individuală, cu consecința nerespectării pragului dat de art 152 CF.

Toate cele 19 contracte reținute ca izvor al bazei de impunere au menționat ca vânzători cinci persoane [...]. Altfel spus, prețul indicat în fiecare din cele 19 contracte a fost încasat, în cote părți egale, de 5 subiecți fiscali. Pentru fiecare contract de vânzare, s-au întocmit de către notari, câte 5 declarații fiscale de beneficiar de venit model 208, corespunzător unei părți de 1/4 din preț pentru fiecare persoană. Se încalcă, astfel, principiul responsabilității fiscale individuale.

Drept urmare calculul de la data la care au avut loc tranzacțiile trebuie să aibă baremul stabilit de art 152 pentru fiecare din coproprietari, data depășirii acestuia fiind deci o dată ulterioară față de cea impusă în inspecție.

Art.85 din Codul fiscal face vorbire de venitul obținut în comun și de impozitul datorat divizibil de mai multe persoane. De altfel, între mine și soție nu există o "asociere fără personalitate juridică" (în sensul art.127 alin.(10) Cod fiscal). Însă, astfel cum s-a opinat și în practica judecătorească, răspunderea fiscală este una individuală, precum este și plafonul de la art 152 alin 1 din Codul fiscal. În consecință, autoritatea fiscală ar fi fost datoare a emite două decizii de impunere în măsura în care aprecia că venitul a fost înregistrat de fiecare persoană menționată ca vânzător în contract, sau să aplice plafonul de la art 152 alin 1 pentru fiecare persoană responsabilă individual pentru creanțele fiscale. Consecutiv acestui argument, este evident că și identificarea momentului în care s-ar fi depășit pragul de 65.000 Euro (200.000 lei), urma a se face diferit. Altfel spus, cerința pragului valoric din art.152 Cod fiscal ar fi trebuit să fie apreciată în funcție de data la care noi l-am depășit, respectiv 23.04.2013. Numai de la această dată s-ar accepta ideea datorării de TVA.

În mod greșit autoritatea fiscală apreciază că este corectă impunerea împreună a noastră fără să calculeze plafon, apreciind, cred eu, și fără temeii, că noi am fi într-o asociere în condițiile art.127 alin.(10) Cod fiscal. Această teză este de două ori eronată față de împrejurarea că trebuie aplicat un plafon și apoi că declarațiile fiscale sunt personale și individuale, deci patru plafoane.

Solicit ca plafonul să fie aplicat individual conform Tabelului 1. [...]

Mai atrag atenția că în anexe calculul tranzacțiilor este eronat fiind luat în calcul de două ori prețul de ..... lei pentru contractul ...../.....2013. [...]

2. În al doilea rând, inspectorii fiscali au determinat greșit data de la care eu aș fi fost obligat să mă înregistrez în scop de TVA.

În RIF, inspectorii fiscali arată că eu trebuia să mă înregistrez în scop de TVA încă de la data la care am cumpărat terenul pe care am edificat construcția. Au arătat că de la această dată, am angajat cheltuieli pentru dobândirea imobilului, deci de la această dată ar fi trebuit să mă înregistrez în scop de TVA. În realitate, înregistrarea în scop de TVA era obligatorie de la data depășirii valorii prag pentru întreprinderi mici indicat la art.152 Cod fiscal. [...]

3. Inspectorii fiscali au calificat greșit unele tranzacții ca fiind în sfera TVA-ului de 24%

Din RIF, unele tranzacții au fost calificate a fi fost în sfera TVA-ului cu o cotă de 24% iar altele în sfera TVA-ului cu o cotă de 5%. Distanța inspectorilor este întemeiată pe incidența sau nu a disp. Art. 140 alin.(2<sup>1</sup>) lit.c) din Codul fiscal și pct.23 alin.(7) - (12) din HG nr.44/2004. [...]. LA DATA TRANZACȚIEI CUMPĂRĂTORII ÎNDEPLINEAU CONDIȚIILE LEGALE DIN OUG 200/2008.

Din punct de vedere al calculului cotei de 5%, introdus prin OUG 200/2008, ANAF mi-a calculat o bază de impunere la 24%, când de fapt tranzacțiile mele erau încadrabile la 5% pentru că inspectorul a considerat lipsa unei declarații ca fiind viciu, dacă declarația nu s-a dat la data tranzacției. Acest lucru este DISCRIMINATORIU și nelegal deoarece legea 571/2003 nu prevede acest lucru în cadrul art.140 alin 2<sup>1</sup>, norma 23 alin (10) neputând fi interpretată într-un sens care să fie contrar textului articolului din Codul fiscal. [...]

4. Inspectorii au stabilit greșit quantumul creanței fiscale datorate în final de mine, întrucât raționamentul acestora este eronat, construit pe teza în sensul de a nu se lua în considerare TVA-ul deductibil

Astfel cum se indică și în RIF, eu sunt îndreptățit la deducerea TVA-ului plătit în amonte, în legătură cu intrarea în patrimoniul meu a bunurilor care au făcut obiectul livrărilor, ulterior reținute în baza de impunere. Însă, în viziunea inspectorilor, se limitează acest drept de la data și sub condiția înregistrării unui decont de TVA. Organul fiscal nu a făcut o corectă aplicare a Codului de procedură fiscală, în sensul art 94 CPF, respectiv stabilirea diferențelor obligațiilor de plată. Acesta a stabilit numai TVA de plată nu și TVA deductibil. Ca urmare a ignorării segmentului de TVA deductibil și calculul accesoriilor și penalităților este greșit.

5. [...] consider că este o eroare în baza de impunere.

Atunci când în controlul ANAF se reține că prețul contractual cuprinde și TVA-ul, atunci înseamnă că prețul în funcție de care se calculează impozitul datorat pentru venitul din transferul proprietății imobiliare se diminuează. Ceea ce înseamnă că impozitul datorat în condițiile art.77<sup>1</sup> și următoarele din Codul fiscal ar trebui să fie mai mic. În cazul de față, prin reținerea TVA-ului inclus în prețul contractual, ANAF modifică actul notarial, fiind imperativ să emită o decizie de impunere rectificativă cu noua valoare, care trebuie urmată de o rectificare din partea notarului

public a Declarației 208 înregistrată în numele meu și celorlalți coproprietari, ANAF fiind obligat la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultat din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite. [...]

6. În ceea ce privește dobânzile și penalitățile de întârziere.

Apreciez că accesoriile calculate sunt determinate în mod eronat. Îmi întemeiez această teză pe sensul de interpretare ce rezultă din practica CJUE. [...]

Echipa de inspecție fiscală a calculat nelegal accesoriile pentru pretinsele creanțe fiscale. Dobânzile/majorările de întârziere sunt în cuantum de ..... lei.

Cuantumul accesoriilor este mult mai mare decât cel al taxei pe valoarea adăugată pe care organul fiscal apreciază că aş datora-o. În aceste condiții, nu putem să nu observăm că taxa pe valoare adăugată deductibilă ajunge să fie lipsită de efectivitate, ba chiar restrânsă total de accesoriile calculate de fisc. Acest lucru nu este compatibil cu dispozițiile Directivei 112/2006 și nici cu jurisprudența CJUE aferentă. [...]

În al doilea rând, apreciem că dobânzile și penalitățile nu pot fi calculate retroactiv, înainte de emiterea deciziei de impunere cu privire la TVA-ul datorat. [...]"

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .... din .... 2015 încheiat de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la persoana fizică neautorizată S.G. din ....., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... din .... 2015, s-au stabilit următoarele:**

"[...] Din verificarea fotocopiilor după contractele de vânzare-cumpărare, s-a constatat că în perioada verificată octombrie 2012 - decembrie 2014, soții R.E. și R.D. în proprietate comună cu C.S., S.G., G.C. au efectuat tranzacții imobiliare în proprietate comună în cotă de 1/4 de soții R.E. și R.D., cotă de 1/4 de domnul C.S., cotă de 1/4 de doamna S.G., cota de 1/4 de doamna G.C., în valoare totală de ..... lei, din care pentru soții R.E. și R.D. - soți - ..... lei, C.S. .... lei, S.G. - ..... lei, G.C. .... lei.

Au fost prezentate organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../31.10.2012 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr.... [...]. Imobilul vândut face parte dintr-un ansamblu de locuințe edificat de proprietarii-vânzători în baza autorizației de construire nr.... din 22.03.2012 emisă de Primăria Sector 1 București și recepționată conform PV de recepție la terminarea lucrărilor nr...../02.07.2012. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării (vânzare program PRIMA CASĂ)

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../13.12.2012 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../04.02.2013 autentificat de BN L., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. (vânzare program PRIMA CASĂ)

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../14.03.2013 autentificat de BNP Asociați M&M, reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../12.04.2013 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. (vânzare program PRIMA CASĂ)

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../16.04.2013 autentificat de BN L., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... euro, echivalentul a .... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 62 mp situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 23 mp situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... lei.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 62 mp situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul imobilului ce face obiectul prezentului este inclus în prețul cumpărării apartamentului nr.... [...] situat în București, str. ...., nr....., sector 1, achitat la data încheierii contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../23.04.2013

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentelor nr..... situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentelor nr..... situat în București, str. ...., nr.... [...]. Prețul apartamentului ce

face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 7 mp situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul terenului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a .... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../23.04.2013 autentificat de BNP V.G., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 7 mp situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul terenului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../20.05.2013 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului intravilan în suprafață de 8 mp situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul terenului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../05.06.2013 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. (vânzare program PRIMA CASĂ)

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../25.06.2013 autentificat de BN Asociați D.R., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. (vânzare program PRIMA CASĂ)

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../27.09.2013 autentificat de BNP A.D., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de .... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../15.01.2014 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr..... situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. Au fost încasate avansuri în sumă de ..... euro / ..... lei în cursul lunii februarie 2013.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../29.01.2014 autentificat de BNP D.A., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a ..... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării.

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../15.05.2014 autentificat de Birou individual notarial A.C., reprezentând vânzarea dreptului de proprietate asupra apartamentului nr....., situat în București, str. ...., nr..... [...]. Prețul apartamentului ce face obiectul prezentului contract a fost de ..... euro, echivalentul a .... lei la cursul de schimb BNR la data autentificării. [...]

În urma celor consemnate organele de inspecție fiscală au constatat că Persoana fizică neautorizată S.G. a desfășurat operațiuni economice cu caracter de continuitate, deci se încadrează în prevederile art.126 alin.1, art 127 alin.1 și 2, art. 128 alin.1, din Lg. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. [...]

Referitor la obligația înregistrării în scop de taxă, conform prevederilor art.153, alin.(1), lit.a), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.66, alin.(1) și (2) al Titlului VI din H.G. nr.44/2004, [...] Persoana fizică neautorizată, în proprietate comună cu soții R.E. și R.D., G.C., C.S., nu a solicitat înregistrarea ca plătitor în scopuri de taxă pe valoarea adăugată înainte de începerea activității economice ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere [...].

În cazul de față, la data când a fost inițiată activitatea economică, a fost declarată o valoare a lucrărilor de ... lei pentru imobilul situat în București, Sector 1, str. ...., nr....., potrivit autorizației de construire nr. ..../22.03.2012 peste plafonul de scutire pentru întreprinderi mici de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 lei, prevăzut de art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, ceea ce impunea ca Persoana fizică neautorizată S.G. în proprietate comună cu soții R.E. și R.D., G.C., C.S. să solicite înregistrarea în scopuri de taxă înainte de efectuarea operațiunilor.

Având în vedere că persoana impozabilă Persoana fizică neautorizată S.G. în proprietate comună cu soții R.E. și R.D., G.C., C.S. a inițiat o activitate economică în anul 2012, prin construirea unui imobil conform autorizației de construire nr...../22.03.2012, compus din S+P+2E+M, situat în municipiul București, Sector 1, str. ...., nr....., angajând costuri și făcând investiții pregătitoare construirii acestui imobil, avea obligația să se înregistreze plătitor de TVA, înainte de realizarea unor astfel de operațiuni [...].

În acest caz, contribuabilul avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA înainte de realizarea imobilului situat în municipiul București, Sector 1, str. ...., nr....., respectiv până la data de 22.03.2012 întrucât cifra de afaceri ce urma să fie realizată depășește plafonul de scutire, așa cum am arătat mai sus.

Potrivit datelor existente la organul fiscal teritorial, până la data prezentului control, persoana impozabilă Persoana fizică neautorizată S.G., nu a procedat la înregistrarea în scopuri de TVA. [...]

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ COLECTATĂ [...]

Persoana fizică neautorizată S.G. ar fi trebuit să fie persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 22.03.2012; deci persoana fizică neautorizată S.G. ar fi trebuit să plătească TVA aferentă contractelor încheiate ulterior datei de 22.03.2012, respectiv suma de ..... lei [...].

Organele de inspecție fiscală au aplicat cota de 24% și 5%-programul "Prima Casă" prevăzută la art.140 alin.2.1 lit.c).

Pentru livrările efectuate în perioada 31.10.2012-15.05.2014 persoana fizică neautorizată S.G. ar fi trebuit să plătească TVA în sumă de .... lei.

#### TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ

Deoarece persoana fizică neautorizată S.G. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în termenul prevăzut de lege, respectiv înainte de angajarea primelor costuri, având în vedere prevederile art.153, alin. 1) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] la control nu s-a acordat drept de deducere a TVA.

Persoana impozabilă are dreptul să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior conform Titlului VI - pct.62, alin.4) lit.b) și alin. 5 din H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare [...].

#### TVA DE PLATĂ/TVA DE RECUPERAT [...]

În sinteză, aferent taxei pe valoarea adăugată s-au stabilit suplimentar următoarele:

- TVA colectată ..... lei
- TVA deductibilă 0 lei
- TVA de plată ..... lei
- Dobânzi TVA ..... lei
- Penalități TVA ..... lei [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .... din ..... 2015** încheiat de reprezentanții A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală la persoana impozabilă S.G. din ...., a fost efectuată o verificare privind modul de înregistrare și virare a obligațiilor fiscale către bugetul de stat privind TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare din perioada octombrie 2012 - decembrie 2014.

Prin actul de inspecție fiscală se precizează că persoana impozabilă S.G. nu a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în evidențele organelor fiscale.

Constatările din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. .... din .... 2015 s-au realizat, pe de-o parte, pe baza listei nominale beneficiar de venit conform declarației cod 208 preluată din aplicația Fiscnet a Ministerului Finanțelor Publice, listă prin care sunt monitorizate tranzacțiile imobiliare autentificate de către notarii publici, precum și pe baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către birourile notariale unde au fost autentificate contractele de vânzare-cumpărare în care doamna S.G. a avut calitatea de vânzător.

**În fapt**, în perioada anilor 2012 - 2014, persoana impozabilă S.G. a efectuat 19 tranzacții imobiliare, **fără a solicita înregistrarea** ca plătitor în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, deși activitatea economică a fost inițiată din momentul obținerii Autorizației de construire nr. .... din 22.03.2012 emisă de Primăria Sector 1 București, având ca obiectiv edificarea unui ansamblu de locuințe (S+P+2E+M) în București, str. ...., nr....., sector 1, proprietate comună a soților R.E. și R.D., C.S., S.G. și G.C.. Conform autorizației de construire, lucrările executate au fost în valoare de ..... lei. Construcția a fost recepționată în data de 02.07.2012, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr..... din 02.07.2012.

În urma realizării tranzacțiilor imobiliare în proprietate comună în cotă de 1/4 - soții R.E. și R.D., în cotă de 1/4 - dl C.S., în cotă de 1/4 - d-na S.G. și în cotă de 1/4 - d-na G.C., au fost obținute venituri în sumă totală de .... lei, din care suma de ..... lei reprezintă venituri obținute de d-na S.G. (..... lei x 1/4).

Toate cele 19 tranzacții imobiliare efectuate de d-na S.G. (în coproprietate) în perioada anilor 2012 - 2014 intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată. Dintre acestea, 2 tranzacții au fost considerate la inspecția fiscală operațiuni scutite din punct de vedere al TVA, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, deoarece prin intermediul lor au fost înstrăinate 2 construcții vechi, iar 17 tranzacții în valoare totală de ..... lei au fost considerate la inspecția fiscală operațiuni taxabile, după cum urmează:

- prin intermediul a 6 tranzacții au fost înstrăinate construcții noi - apartamente din imobilul edificat în București, str. ...., nr. ...., sector 1, prin programul Prima Casă, valoarea totală a tranzacțiilor fiind de ..... lei;

- prin intermediul a 10 tranzacții au fost înstrăinate construcții noi - apartamente din imobilul edificat în București, str. ...., nr. ...., sector 1 și teren intravilan situat la aceeași adresă, valoarea totală a tranzacțiilor fiind de ..... lei;

- prin intermediul unei tranzacții a fost înstrăinată o construcție pentru care au fost încasate avansuri înainte de data de 31 decembrie a anului următor semnării procesului verbal de recepție definitivă a lucrărilor (02.07.2012), contractul de vânzare-cumpărare fiind semnat în luna ianuarie 2014. A fost luată în considerare doar valoarea avansurilor de ..... lei, conform prevederilor art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, coroborat cu pct.37 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004.

Întrucât operațiunile efectuate de contribuabil în România în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv realizarea de tranzacții imobiliare cu apartamente și cu terenuri intravilane se încadrează în categoria operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a TVA, conform art.126 alin.(1) din Codul fiscal, la control s-a stabilit că persoana impozabilă S.G. avea obligația de a se înregistra ca plătitor în scopuri de TVA conform art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Codul fiscal înainte de data inițierii activității economice, conform autorizației de construire nr. .... din 22.03.2012.

Astfel, pentru cele 17 tranzacții efectuate - operațiuni taxabile în valoare totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + .... lei), în baza prevederilor art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art.128 alin.(1) și (3), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) și (2<sup>1</sup>), art.141 alin.(2) lit.f), art.150 alin.(1), art.152 alin.(1) și art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.23 alin.(2) și alin.(7) - (12), pct.62 alin.(2) lit.a) și a pct.66 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei impozabile S.G. TVA de plată în sumă de ..... lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite (5 x 100/105 în cazul vânzărilor prin programul Prima Casă, respectiv 24 x 100/124) asupra cotei de 1/4 din valorile de vânzare înscrise în contractele de vânzare-cumpărare, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) calculate în baza art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Precizăm că cifra de afaceri luată în calcul la inspecția fiscală a reprezentat cota de 1/4 din prețurile de vânzare înscrise în contractele de vânzare-cumpărare întrucât, conform documentelor supuse inspecției fiscale, construcția imobilelor, precum și vânzarea imobilelor au fost realizate de d-na S.G. în coproprietate cu soții R.E. și R.D., cu dl C.S. și cu d-na G.C..

\* Prin adresa înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ..../.....2015, d-na S.G. **contestă Decizia de impunere nr. .... din .... 2015** și solicită anularea acesteia, susținând următoarele:

- Se încalcă principiul responsabilității fiscale individuale. Toate cele 19 contracte reținute ca izvor al bazei de impunere au menționat ca vânzători cinci persoane: R.E./R.D. cota de 1/4, C.S. cota de 1/4, G.C. cota de 1/4 și S.G. cota de 1/4, toți cu răspundere individuală. Prețul indicat în fiecare din cele 19 contracte a fost încasat în cote părți egale de către 5 subiecți fiscali, notarii întocmind câte 5 declarații fiscale model 208, pentru fiecare beneficiar de venit.

- Autoritatea fiscală trebuia să aplice plafonul de la art.152 alin.(1) din Codul fiscal pentru fiecare persoană responsabilă individual pentru creanțele fiscale. Identificarea momentului în care s-a depășit pragul de 65.000 euro (200.000 lei) ar fi trebuit să fie apreciată în funcție de data depășirii efective, respectiv 23.04.2013.

- Inspectorii fiscali au calificat greșit unele tranzacții ca fiind în sfera TVA în cota standard de 24%, în fapt tranzacțiile fiind încadrabile la cota redusă de 5%. Legislația nu prevede că declarațiile notariale ale cumpărătorilor trebuie să existe neapărat la data tranzacției, ci că declarațiile trebuie să fie conforme cu realitatea în care s-a aflat subiectul fiscal la data tranzacției, indiferent de momentul în care s-a dat declarația.

- Inspectorii au stabilit greșit cuantumul creanței fiscale întrucât raționamentul acestora este eronat, neluându-se în calcul TVA deductibilă. Pe cale de consecință, și calculul accesoriilor este greșit.

- Prin reținerea TVA ca fiind inclusă în prețul contractual, ANAF modifică actul notarial, fiind imperativ să emită o decizie de impunere rectificativă cu noua valoare, ANAF fiind obligată

la restituirea diferenței în plus de impozit pe venit rezultat din calcularea TVA prin procedeul sutei mărite.

- Accesorii calculate au fost determinate în mod eronat întrucât, pe de-o parte, cuantumul accesoriilor este mult mai mare decât cel al taxei pretins datorate, iar pe de altă parte, dobânzile și penalitățile nu pot fi calculate retroactiv, înainte de emiterea deciziei de impunere cu privire la TVA datorată.

**\* Față de cele prezentate mai sus se rețin următoarele:**

Doamna S.G. a deținut, în coproprietate cu soții R.E. și R.D., cu domnul C.S. și cu doamna G.C., un teren situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1, pe care a fost edificată o construcție - locuință colectivă (S+P+2E+M) în baza Autorizației de construire nr..... din 22.03.2012 eliberată de Primăria Sector 1 București. Lucrările autorizate a fi executate au fost estimate la valoarea de .... lei.

Construcția a fost dată în folosință în data de 02.07.2012, conform Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .... din 02.07.2012. După efectuarea recepției, doamna S.G. împreună cu ceilalți coproprietari au început să comercializeze către diverse persoane fizice apartamentele aferente acestui imobil, precum și teren intravilan situat la aceeași adresă. Conform documentelor de proprietate, doamna S.G. a deținut o cotă de 1/4 din terenul și construcția edificată.

Se constată că, în scopul construirii imobilului situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1, doamna S.G. (cota de 1/4 din proprietate), împreună cu coproprietarii soții R.E. și R.D. (cota de 1/4 din proprietate), domnul C.S. (cota de 1/4 din proprietate) și doamna G.C. (cota de 1/4 din proprietate) a solicitat și a obținut de la Primăria Sector 1 București Autorizația de construire nr. .... din 22.03.2012.

Ori, obținerea autorizației de construire presupune angajarea de costuri din partea contribuabilului, ca de exemplu întocmirea de către o persoană autorizată a unui proiect fără de care autorizația de construire nu poate fi emisă. Totodată, însăși autorizația de construire presupune un cost reprezentat de taxa care trebuie achitată către primăria emitentă.

Față de cele de mai sus, se constată fără echivoc intenția contribuabilei de a desfășura o activitate economică încă din luna martie 2012, lună în care a fost obținută autorizația de construire a imobilului de locuințe S+P+2E+M, titularii autorizației de construire - inclusiv doamna S.G. angajând costuri în vederea obținerii respectivei autorizații.

În ceea ce privește înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, la art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*"Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

*Art.153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni 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:*

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

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

De asemenea, la art.150 alin.(1) din Codul fiscal se prevede obligația persoanelor impozabile de a plăti taxa pe valoarea adăugată.

Plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este de 65.000 euro, echivalentul a 220.000 lei.

Totodată, pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice."*

În cazul de față, se constată că activitatea economică se consideră începută încă din luna martie 2012, lună în care doamna S.G. (coproprietar) a obținut Autorizația de construire nr..... din 22.03.2012 eliberată de Primăria Sectorului 1 București, fiind clară intenția

contribuabilei de a desfășura o activitate economică, aceasta angajând costuri în vederea obținerii autorizației de construire a imobilului de locuințe S+P+2E+M situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1, imobil cu apartamente.

Conform contractelor de vânzare-cumpărare încheiate în perioada octombrie 2012 - mai 2014, imobilul de locuințe S+P+2E+M situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1 (apartamente) a fost vândut de doamna S.G. (coproprietar) către diverse persoane fizice.

De asemenea, în această perioadă doamna S.G. (coproprietar) a vândut și teren intravilan situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1.

În perioada 2012 - 2014 doamna S.G. (coproprietar) a efectuat un număr de 19 tranzacții imobiliare, valoarea încasată de doamna S.G. (coproprietar) aferentă acestor tranzacții fiind de ..... lei (1/4 din prețul de vânzare).

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

"Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

Persoane impozabile și activitatea economică

Art. 127. - (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. [...]

Livrarea de bunuri

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

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

"3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). [...]

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

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. [...]. Livrările de construcții și terenuri, scutite de 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, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală nu se consideră că au desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție** făcând situația în care se constată că **activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate**, în această situație, persoanele fizice dobândind calitatea de persoană impozabilă, așa cum este și cazul doamnei S.G..

Activitatea este considerată continuă din momentul angajării primelor costuri în vederea realizării unei construcții. În cazul de față, doamna S.G. trebuia să se declare plătitor de taxă pe valoarea adăugată încă de la momentul începerii activității economice (pct.3 alin.(4) din Norme), respectiv începând cu luna martie 2012, lună în care a obținut autorizația de construire pentru imobilul situat în municipiul București, str. ...., nr. ...., sector 1, bloc locuințe tip S+P+2E+M, cifra de afaceri realizată din valorificarea acestei construcții fiind peste plafonul de scutire de 65.000 euro (220.000 lei).

Prima livrare efectuată după data demarării activității economice nu mai poate fi considerată ocazională, activitatea economică fiind considerată continuă din momentul începerii construcției (pct.3 alin.(5) din Norme).

Precizăm că în Autorizația de construire nr..... din 22.03.2012 sunt înscrise lucrări în valoare de ..... lei, aceeași valoare fiind înscrisă și în Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .... din 02.07.2012, iar în urma tranzacțiilor imobiliare au fost realizate venituri în valoare de ..... lei, din care doamnei S.G. în calitate de coproprietar i-a revenit o cotă de 1/4, respectiv suma de ..... lei.

La art.141 din Codul fiscal sunt prezentate operațiunile scutite de TVA, iar la alin.(2), lit.f) se menționează:“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror alte terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. [...].”*

Astfel, în cazul de față, se aplică excepția sus menționată pentru un număr de 17 tranzacții imobiliare - vânzare construcții noi și vânzare teren intravilan (teren construibil) situate în municipiul București, tranzacții pentru care doamna S.G. nu beneficiază de scutire de TVA.

Pentru celelalte tranzacții efectuate de doamna S.G. începând cu data de 01 ianuarie 2014 nu se datorează TVA, aceste tranzacții fiind scutite de TVA în temeiul art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, coroborat cu pct. 37 alin.(3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât apartamentele sunt considerate construcții vechi, vânzarea acestora având loc după data de 31 decembrie a anului următor semnării procesului verbal de recepție definitivă a lucrărilor.

Față de cele prezentate, rezultă că doamnei S.G. i se aplică toate prevederile legale sus menționate care dovedesc faptul că aceasta are calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al TVA pentru tranzacțiile imobiliare desfășurate cu apartamente și cu terenuri intravilane, și deci, avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA, având obligația colectării taxei la vânzarea bunurilor imobiliare pe teritoriul României (apartamente și terenuri intravilane construibile), activitate economică din care doamna S.G. a obținut venituri cu caracter de continuitate prin efectuarea tranzacțiilor imobiliare mai sus menționate.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

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

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

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor a fost realizată de o persoană impozabilă. În sensul art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, prin persoană impozabilă se înțelege orice persoană

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

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

În cazul analizat este cert faptul că în perioada anilor 2012 - 2014, doamna S.G. a angajat și a desfășurat în nume propriu activități în domeniul prestărilor de servicii (de construcții), în vederea edificării unui imobil de locuințe (apartamente), cu scopul de a fi vândute și implicit de a obține venituri, scop confirmat ulterior prin tranzacțiile perfectate și realizate în baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate (19 tranzacții).

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

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

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

Apartamentele vândute de doamna S.G. sunt rezultatul unor activități economice prevăzute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv prestarea de servicii în construcții, așa cum am arătat și mai sus, și prin urmare, este îndeplinită și cea din urmă condiție cumulativă de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, condițiile stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționată au cerința cumulativă expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA. Însă, așa cum am demonstrat mai sus, în cazul analizat sunt întrunite integral cele patru condiții prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal.

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

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

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

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

Doamna S.G. a realizat în perioada 2012 - 2014 un număr de 19 tranzacții constând în vânzări de apartamente și teren construcții, pentru care a încasat venituri.

Toate bunurile imobile vândute cu contracte de vânzare-cumpărare intră în sfera de aplicare a TVA, întrucât obligația înregistrării în scopuri de TVA a intervenit în luna martie 2012, lună în care s-a obținut autorizația de construire pentru imobilul de apartamente și când doamna S.G. și-a început activitatea economică, conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a TVA, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Este evident faptul că cele 19 tranzacții nu au avut ca obiect bunuri utilizate de contribuabil în scopuri personale, activitatea economică desfășurată de contribuabil constând în construcția unui imobil - bloc de apartamente, pe care le vinde diverselor persoane fizice.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu au aplicat calculul TVA la fiecare persoană fizică, parte în raportul obligațional:

Conform dispozițiilor Ordinului A.N.A.F. nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (dispoziții care nu instituie norme fiscale, nu reprezintă decât instrucțiuni privind completarea unui formular, astfel că nu adaugă și nici nu sunt contrare legii, în speță Legea nr. 571/2003), cu privire la conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoana fizică, se specifică:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod poștal, județ/sector).

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoană fizică asociată, precum și cota de distribuire pentru fiecare:

- numele, inițiala tatălui și prenumele;

- codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod poștal, județ/sector);

- cota de distribuire.

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

Pentru clarificarea noțiunii de persoană impozabilă, precum și tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA, sunt aplicabile dispozițiile titlului VI din Codul fiscal și Normele de aplicare aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

- Cod 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.

Art. 127 - (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.

Art. 152 - (1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art.125<sup>1</sup> alin.(2) lit.a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărei echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art.126 alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin.(2) lit.b)."

- Norme metodologice:

"79<sup>1</sup>. [...] (8) În cazul în care scopul asocierii este acela de a atinge obiective comune, dar membrii asociației acționează în nume propriu față de terți, fiecare persoană va fi tratată drept o persoană impozabilă separată în conformitate cu prevederile art.127 alin.(9) din Codul fiscal și tranzacțiile respective se impozitează distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI din Codul fiscal. [...]"

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică. Activitățile economice desfășurate, respectiv solicitarea și obținerea autorizației de construire, edificarea

imobilului de apartamente și vânzarea apartamentelor, s-au realizat în numele fiecăruia din cei patru coproprietari - doamna S.G., domnul C.S., doamna G.C. și soții R.E. și R.D., fiecare subiect de drept deținând o cotă de 1/4 din proprietate/investiție. Astfel, membrii asociați în scopuri comerciale au acționat fiecare în nume propriu. Menționăm că soții R.E. și R.D. sunt tratați din punct de vedere al TVA similar unei asocieri în participațiune întrucât, plecând de la definiția proprietății comune a soților asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării.

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că plafonul pentru determinarea existenței obligației de înregistrare în scopuri de TVA a fost analizat la nivelul fiecărui subiect de drept în parte, iar obligația de plată a fost stabilită tot la nivelul fiecărui subiect de drept, respectiv doamna S.G., domnul C.S., doamna G.C. și soții R.E. și R.D., organele de inspecție fiscală referindu-se în tot cuprinsul actului de verificare la "*persoana fizică neautorizată S.G.*" și la cota de 1/4 din proprietatea comună care i-a revenit doamnei S.G..

Așadar, la inspecția fiscală au fost respectate întocmai prevederile legale mai sus citate, susținerile contribuabilei nefiind reale.

Referitor la încadrarea tranzacțiilor în sfera TVA în cotă de 5% sau în cotă de 24%, se rețin următoarele:

Art.134<sup>1</sup> și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*"Art.134<sup>1</sup> - (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. 140. - (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. [...]*

*c) [...] 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%; [...]*

*(3) Cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei."*

**Normele metodologice date în aplicarea art.140 din Codul fiscal, precizează:**

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

*(7) Cota redusă de taxă de 5% prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplică numai pentru livrarea, astfel cum este definită la art.128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuințelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a) - d) din Codul fiscal. Pentru livrările prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cota redusă de TVA de 5% se aplică inclusiv pentru terenul pe care este construită locuința. [...]*

*(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 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, autenticată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (21) 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). În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art.140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (21) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării".*

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezultă următoarele:

- cota de TVA aplicabilă unei livrări de bunuri sau prestări de servicii este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor expres prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- faptul generator în cazul livrării de bunuri imobile intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător;

- declarația pe propria răspundere autenticată la notar trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.

Prevederile pct. 23 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 stipulează expres obligația cumpărătorului de a pune la dispoziția vânzătorului, înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere, autenticată 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, declarație ce va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Aplicarea cotei reduse de TVA de 5% este o facilitate fiscală, iar dispozițiile legale stipulează un termen bine definit în ceea ce privește îndeplinirea condiției, respectiv declarația pe propria răspundere, autenticată de un notar, poate fi prezentată de cumpărător cel târziu în momentul livrării bunului, respectiv cel târziu la data autentificării contractului de vânzare-cumpărare a imobilului.

Or, în speță, la data efectuării inspecției fiscale, doamna S.G. a prezentat declarațiile pe propria răspundere a cumpărătorilor doar pentru un număr de 6 contracte de vânzare-cumpărare din cele 19 contracte perfectate în perioada verificată, pentru aceste 6 contracte fiind aplicată cota redusă de TVA de 5%, conform prevederilor legale mai sus citate.

Precizăm că normele metodologice sunt date în explicitarea legii, astfel că nu adaugă și nici nu sunt contrare legii.

Referitor la solicitarea de a se lua în calcul TVA deductibilă, precizăm:

Art. 145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

*"Art.145 - [...] (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile; [...]*

*Art.146 - (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 [...]."*

De asemenea, pct.62 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"(5) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal:*

*a) taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;*

*b) taxa deductibilă aferentă activelor corporale fixe, inclusiv celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, [...];*

*c) taxa deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în 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 la care a fost înregistrată [...].*

*(7) Pentru ajustarea taxei prevăzută la alin. (5) și (6), persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-149 din Codul fiscal. [...]."*

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. Astfel, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată în

primul rând să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă și să demonstreze realitatea achizițiilor, precum și faptul că acestea au fost destinate propriilor operațiuni taxabile.

Cerința exercitării dreptului de deducere doar de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, prevăzută ca atare de legislația fiscală, nu are ca efect anihilarea exercitării dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor, câtă vreme contestatara are posibilitatea să-și exercite dreptul de deducere în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior.

Deși potrivit art. 206 alin.(1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contestatara avea posibilitatea ca în susținerea contestației să depună documente pentru a-și dovedi contestația cu privire la acest capăt de cerere, nu a depus niciun document care să îi probeze dreptul de deducere (facturi, chitanțe, contracte, raport de expertiză etc).

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "*actor incumbit probatio*". Întrucât contestatara este cea 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 îi revine acesteia.

Trebuie subliniat faptul că, în speță întocmirea unui raport de expertiză prin care să se stabilească quantumul TVA deductibilă, nu cade în sarcina organului fiscal, câtă vreme sarcina probei nu implică un drept al doamnei S.G., ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac. Se reține că aceasta nu a făcut dovada deținerii unui raport de expertiză, în acest sens; mai mult, și expertiza se face pe bază de documente, pe care contribuabila nu a dovedit că le deține.

Referitor la stabilirea bazei de impunere a TVA și la quantumul impozitului pe venit reținut de notari, precizăm:

Potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr.6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

*"Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:*

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

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

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

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

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a anexelor la raport, rezultă că la stabilirea obligațiilor de plată organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste preveri legale, TVA

stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei fiind rezultatul aplicării procedurii sutei mărite asupra bazei de impozitare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit, există reglementări legale specifice, diferite și care nu interferează. Astfel, impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în timp ce taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului VI din același act normativ.

Astfel, în mod eronat se invocă în susținerea contestației prevederi legale referitoare la impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, confundând tratamentul fiscal aplicabil în cazul acestei categorii de impozit, cu cel aplicabil în cazul taxei pe valoarea adăugată aferentă livrării de construcții și terenuri.

În ceea ce privește modul de stabilire a obligațiilor suplimentare de plată înscrise în Decizia de impunere nr. .... din ..... 2015, precizăm următoarele:

Așa cum rezultă din documentele anexate dosarului contestației, construirea imobilului și vânzarea ulterioară a apartamentelor au fost efectuate de către doamna S.G., în coproprietate cu soții R.E. și R.D. - care dețin 1/4 din proprietate, cu dl C.S. - care deține 1/4 din proprietate și cu d-na G.C. - care deține 1/4 din proprietate, diferența de 1/4 din proprietate aparținând contribuabilei contestată.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea influențelor fiscale în sarcina doamnei S.G. în cota parte de 1/4 din vânzarea imobilelor, corespunzătoare cotei de proprietate.

Întrucât odată cu obținerea autorizației de construire nr..... din 22.03.2012 doamna S.G. (coproprietar) a inițiat o activitate economică, respectiv demararea lucrărilor la imobilul situat în municipiul București, str. ...., nr....., sector 1, în baza prevederilor art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana impozabilă avea obligația să se înregistreze la organul fiscal teritorial ca plătitor de TVA înainte de obținerea autorizației de construire, cifra de afaceri ce urma a fi realizată prin vânzarea apartamentelor depășind plafonul de scutire.

În consecință, rezultă că neîndeplinirea de către doamna S.G. a obligațiilor de a se înregistra la organul fiscal în scopuri de TVA și de a declara și vira taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor imobiliare desfășurate, a condus la stabilirea de către organele de inspecție fiscală a diferenței de TVA colectată și implicit de plată în sumă de ..... lei, conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal: "[...] 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."

Art. 111 alin. (1) din Codul de procedură fiscală prevede: "Creanțele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevăzute de Codul fiscal sau de alte legi care le reglementează."

Art.157 alin.(1) din Codul fiscal prevede: "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.156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>."

În cazul de față, persoana impozabilă avea obligația depunerii deconturilor de TVA trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă, acesta fiind termenul de scadență.

Art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup> alin. (1) din Codul de procedură fiscală, actualizată, prevăd:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]"

Art. 120. - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. [...]"

Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) au fost corect calculate la inspecția fiscală începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență a TVA și sunt legal datorate bugetului de stat conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*".

Nicăieri în legislație nu se prevede limitarea accesoriilor la nivelul obligației de plată principale, așa cum eronat se solicită în contestație. În plus, așa cum rezultă din decizia de impunere contestată, dobânzile și penalitățile de întârziere sunt sub nivelul obligației de plată suplimentare (..... lei, față de ..... lei).

De asemenea, în contestație se susține că în anexele la raportul de inspecție fiscală, calculul tranzacțiilor este eronat, fiind luat în calcul de două ori prețul de ..... lei pentru contractul nr...../.....2013. Însă, din analiza anexei "*Situația privind contractele încheiate*" și a anexei "*Situația privind contractele de vânzare-cumpărare*" rezultă în dreptul contractului nr...../...2013 este înscrisă mențiunea/observația: "*prețul este inclus în contractul nr...../.....2013*", iar din totalizarea obligațiilor de plată înscrise în ultima anexă rezultă că suma de .... lei nu a fost luată în calcul de două ori, așa cum eronat se susține în contestație.

Față de cele de mai sus, rezultă că afirmațiile contestatarii nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Concluzionând cele de mai sus, rezultă că TVA de plată în sumă de ..... lei calculată la control conform prevederilor legale mai sus citate, este legal datorată bugetului de stat împreună cu accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de doamna S.G. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din ..... 2015 emisă de A.J.F.P. .... - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la data de 31.12.2015), coroborat cu prevederile art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**