

**Decizia nr. 161/2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata  
de **X**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AS2FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **X**, cu domiciliul fiscal in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS2FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, comunicata in data de **16.05.2014**, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Organele de inspectie fiscala au interpretat gresit prevederile OMFP nr. 1415/2009 cu privire la asocierea persoanelor fizice.

Faptul ca asocierea a doua persoane fizice va fi reprezentata in timpul inspectiei fiscale de catre o singura persoana nu inseamna ca decizia de impunere se va emite pe numele reprezentantului asocierii ca si cum acesta ar fi incasat toate veniturile supuse TVA.

Actul normativ precizeaza clar ca trebuie sa se mentioneze cota de distribuire a venitului pentru fiecare dintre asociati. In speta veniturile trebuie sa se imparta in cote egale intre X si X.

Ordinul respectiv a aparut ulterior celor noua tranzactii efectuate in anul 2008 pentru care a fost obligata sa se inregistreze in scopuri de TVA.

2. Organele de inspectie fiscala au stabilit eronat ca in anul 2008 a depasit plafonul de 35.000 euro, cata vreme jumatate din venituri au fost obtinute de X.

3. Contribuabila este coproprietar impreuna cu X pentru o cota de 18% din dreptul de proprietate asupra terenului situat in x.

4. Organul de inspectie fiscala nu a respectat jurisprudenta CEJ privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice, respectiv Hotararea nr. x.

Astfel, a fost determinata gresit baza de impozitare, respectiv nu s-a analizat corect daca pretul include sau nu TVA. De asemenea, in cazul in care furnizorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobanditor TVA, pretul convenit trebuie considerat ca incluzand deja TVA.

Organele de inspectie fiscala au adaugat TVA la pretul terenului, desi trebuia sa-l deduca din pret; au apreciat care este pretul terenului, desi din clauzele contractuale nu se putea deduce valoarea acestuia si au apreciat aleatoriu ca platile au fost efectuate la anumite date, desi din clauzele contractului nu reiese ca daca sumele incasate reprezinta plati pariale constructie/teren.

Nu s-a precizat care dintre metodele de estimare prevazute de OMFP nr. 3389/2011 s-a utilizat de catre organul fiscal.

5. Decizia de impunere este nelegala, intrucat nu s-au respectat normele procedurale referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale:

- durata legala a inspectiei fiscale a fost depasita, respectiv a inceput la data de 05.11.2012 si s-a finalizat la data de 18.04.2014;

- organele de inspectie fiscala nu au respectat dispozitiile art. 107 din Codul de procedura fiscala, cu privire la informarea contribuabilului asupra constatarilor inspectiei fiscale;

- solutia fiscala adoptata de organele fiscale nu se raporteaza la actele si faptele contestatare si nici la constatari si probe obtinute in exercitarea activitatii de inspectie fiscala, ci prin raportare la estimari care nu au legatura cu situatia fiscala; actul administrativ intocmit in astfel de conditii nu este motivat in plan legal.

In concluzie, contestatara solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS2FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

III. Fata de constatari organului fiscal, sustinerile contribuabilei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contestatara:**

### 3.1.1. Referitor la durata inspectiei fiscale:

Potrivit dispozitiilor art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

« **Art. 104 (1)** Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilită de organele de inspectie fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspectiei, și nu poate fi mai mare de 3 luni. (...)

**(3) Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia**, conform prevederilor alin. (1) și (2).

**(4)** Conducătorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

**(5)** Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. »

Referitor la durata inspectiei fiscale, potrivit mentiunilor din raportul de inspectie fiscala:

- prin Avizul de inspectie fiscala nr. x, comunicat in data de 03.12.2013, contribuabila a fost instiintata privind inceperea inspectiei fiscale cu data de 12.12.2013 ;

- prin cererea inregistrata la AS2FP sub nr. x, contribuabila a solicitat suspendarea actiunii de inspectie fiscala incepand cu data de 14.12.2013; cererea fiind aprobata prin adresa nr. x;

- prin adresa nr. x, contribuabila a fost instiintata cu privire la reluarea inspectiei fiscale incepand cu data de 14.01.2014;

- prin adresa nr. x, contribuabila a fost instiintata cu privire la suspendarea actiunii de inspectie fiscala incepand cu data de 30.01.2014, actiunea fiind reluata incepand cu data de 28.03.2014, potrivit adresei nr. x.

Avand in vedere cele mai sus prezentate rezulta urmatoarele:

- data inceperii inspectiei fiscale a fost 12.12.2013 ;

- actiunea de inspectie fiscala a fost suspendata in perioadele 14.12.2013 – 14.01.2014 (la cererea contribuabilei) si 30.01.2014 – 28.03.2014 (in temeiul dispozitiilor art. 2 lit c) din OPANAF nr. 467/2013), contribuabila fiind instiintata in acest sens;

- inspectia fiscala a fost finalizata in data de 18.04.2014 prin emiterea deciziei de impunere nr. x.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca sunt neintemeiate argumentele contribuabilei privind durata totala a inspectiei fiscale, care asa cum am aratat anterior a fost de 37 zile, incadrandu-se astfel in termenul legal de 3 luni prevazut de art. 104 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

### 3.1.2. Referitor la lipsa motivării din decizia de impunere contestata:

Conform dispozițiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

**"Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu. "

Se reține că elementele care conduc la nulitatea unui act administrativ (*in speta a deciziei de impunere contestată, raportul de inspecție fiscală nefiind un act susceptibil să fi contestat, întrucât prin acesta nu se stabilește și nici nu se individualizează creanța fiscală*) sunt expres și limitativ prevăzute de lege.

În speta, decizia de impunere contestată cuprinde toate elementele mai sus enumerate, motiv pentru care este neîntemeiată invocarea de către contribuabil a nelegalității (nulității) actului atacat, cu atât mai mult, cu cât, contrar susținerilor contestate, decizia de impunere conține atât motivele de fapt, cât și motivele de drept avute în vedere la stabilirea impunerii.

3.1.3. Referitor la invocarea nerespectării dispozițiilor art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

Contrar susținerilor contribuabilului, organele de inspecție fiscală au respectat dispozițiile art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, potrivit cărora:

„**Art. 107 (1)** Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

**(2)** Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

**(3)** Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

**(4)** Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

**(5)** Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

În acest sens, potrivit precizărilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației:

- contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate;

- de asemenea, organele de inspecție fiscală i-au solicitat prin adresa nr. x (anexată la dosarul cauzei), comunicată subsemnată în data de 13.12.2013,

contractele de vanzare-cumparare, antecontractele de vanzare-cumparare, extrasele de cont, etc.; intrucat contribuabila nu a dat curs solicitarilor respective organele de inspectie fiscala au solicitat informatii si documente birourilor notariale;

- contribuabila a fost instiintata pentru discutia finala, conform adresei nr. x (anexata la dosarul cauzei), comunicata sub semnatura in data de 15.04.2014, prin care organele de inspectie fiscala i-au prezentat constatările rezultate din inspectia fiscala; se retine ca pe adresa respectiva, contestatara a adus urmatoarele precizari: „nu prezint punct de vedere referitor la constatările organelor de inspectie fiscala.”

### **3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care a depus dovada faptului ca, în calitate de vanzator, nu avea posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.***

**În fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, X a realizat urmatoarele tranzactii imobiliare in perioada 01.01.2008 – 31.12.2011:

- in anul 2008: x tranzactii – contracte de vanzare - cumparare, din care 11 de vanzari imobile;

- in anul 2009: x tranzactii – vanzari imobile;

- in anul 2010: x tranzactie – vanzare imobil;

- in anul 2011: x tranzactii – vanzari imobile.

In perioada 01.01.2008 – 30.06.2008, X a realizat tranzactii imobiliare in valoare de x lei, astfel depasind plafonul legal de scutire de TVA, motiv pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2008; tranzactiile efectuate in lunile noiembrie si decembrie 2008 si in anii 2009 – 2011 sunt scutite de TVA, conform prevederilor conform art. 141 alin 2 lit f din Codul fiscal.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x, la care este anexat procesul-verbal nr. x, organele de control au emis decizia de impunere nr. x, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de x lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilei existenta la aceasta data.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 126, art. 127 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu data de 01.01.2008:

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

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

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

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

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

“**Art. 127. - (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**. “

“**Art. 141. - (2)** Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.** În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.”

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe întreaga perioadă supusa inspecției fiscale.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

**3.2.1 Referitor la faptul ca depasirea plafonului legal de scutire a TVA a fost stabilita eronat, iar organele de inspectie fiscala au desemnat-o pe contribuabila in mod nelegal drept reprezentantul legal al asocierii:**

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la

persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector).

(...) - numele, initiala tatalui si prenumele;

- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;

- adresa (localitate, strada, etaj, apartament, cod postal, judet/sector);

- cota de distribuire.

**Se va considera asociere si cazul în care doua persoane au realizat o operatiune sau o activitate economica impozabila si nu exista un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operatiunea sau activitatea desfasurata."**

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 127 alin. (9) si (10) din Codul fiscal, incepand cu 01.01.2008:

« **Art. 127 (9)** Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

**(10)** Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.»

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, in situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica.

Astfel ca, in situatia in care coproprietarii sunt sot si sotie, iar livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, contrar sustinerilor contribuabilei, **plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte.**

In speta, conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate de persoana fizica X, impreuna cu sotul sau, domnul X, motiv pentru care plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii.

In ceea ce priveste desemnarea reprezentantului asocierii, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Instiintarea pentru discutia finala nr. x, Declaratia contribuabilei nr. x, adresa organului fiscal nr. x, Acordul de stabilire a locului de desfasurare a inspectiei fiscale nr. x, s.a, rezulta ca este mentionata expres doamna X ca fiind reprezentanta X, aspect insusit de aceasta insasi, prin luarea la cunostinta a acestor documente fara obiectiuni.

De altfel, nu trebuia sa existe un mandat expres din partea sotului, cata vreme cele doua persoane (X si X) au constituit o asociere intre persoane fizice, **asociere ce nu da nastere unei persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA** (fiind tratata ca o asociere in participatiune, conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal), pentru operatiunile din sfera TVA ale asocierii utilizandu-se, in mod corect, calitatea de platitor a doamnei X.

### **3.2.2 Referitor la cota aferenta sotilor X:**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere veniturile incasate de asociere in raport de clauzele contractuale privind cotele detinute, pretul contractelor, data incasarii veniturilor, etc.

Spre exemplificare:

Referitor la contractul de vanzare-cumparare cu garantie reala ipotecara autentificat sub nr. x incheiat intre x, toti in calitate de vanzatori si x in calitate de cumparator si debitor garant de ipoteca si x in calitate de creditor ipotecar:

Potrivit clauzelor contractuale:

1. Referitor la terenul aferent apartamentului x cu nr. cadastral x, precum si din terenul cu nr. cadastral x:

- sotii X detin cota de 18%;
- sotii x detin cota de 6.56%;
- doamna x detine cota de 75,44%;

2. x detine intregul drept de proprietate asupra constructiei.

De asemenea, pretul contractului este de x lei, echivalentul sumei de x lei, calculat la un curs de referinta BNR 1 euro = x lei, pe care cumparatoarele il plateste vanzatorilor dupa cum urmeaza:

- x euro in termen de 10 zile de la incheierea antecontractului nr. x (09.03.2008);
- x euro la data autentificarii contractului de vanzare cumparare (03.09.2008);
- x euro la data prezentarii unui extras de carte funciara informativ care sa ateste inscrierea ipotecii de rang III in favoarea x (nu mai tarziu de data de 01.10.2008, conform precizarilor din antecontractul nr. x).

Din pretul total, contravaloarea terenului este in suma de x euro care trebuie impartita intre proprietari in functie de cotele detinute de acestia (sotii X 18%).

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect in Anexa 4 a raportului de inspectie fiscala, ca sumele incasate de asocierea dintre sotii X, in baza contractului de vanzare respectiv, au fost urmatoarele:



09.03.2008 – x euro x 18% = x euro x x = x lei  
03.09.2008 – x euro x 18% = x euro x x = x lei  
01.10.2008 – x euro x 18% = x euro x x = x lei.

Se retine ca in acelasi mod au fost determinate toate sumele incasate din tranzactiile imobiliare care au facut obiectul impunerii, desi in materia TVA, obligatia platii TVA survine la data transferului de proprietate si nu la data incasarii.

### 3.2.3. Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata:

Potrivit dispozitiilor 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]."

Avand in vedere cele de mai sus, contestatara a depus la registratura DGRFPB, adresa nr. x, la care a anexat o declaratie pe propria raspundere din care rezulta ca, în calitate de vanzator, nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Fata de cele mai sus prezentate, in ceea ce priveste TVA legal datorata de contribuabila, se retin urmatoarele aspecte:

1. suma incasata de asociere conform contractelor incheiate intre parti  
= x lei

2. TVA de plata, determinata potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014:  
x lei x 19/119 = x lei

3. TVA stabilita prin decizia de impunere contestata:  
x lei x 19 % = x lei

4. TVA nedatorata de contribuabila:  
x lei – x lei = x lei

Drept pentru care, contestatia formulata de **X**, urmeaza:

- a se admite in parte pentru TVA in suma de x lei individualizata prin decizia de impunere nr. x emisa de AS2FP;

- a se respinge in parte ca neintemeiata pentru TVA in suma de x lei individualizata prin decizia de impunere nr. x emisa de AS2FP.

**3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA):**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de x lei, in conditiile in care la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat doar o parte din debitul reprezentand TVA.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. x, s-au stabilit pentru perioada 26.10.2008 – 18.04.2014, accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

**In drept**, potrivit prevederilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

«**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. »

Incepand cu data de **01.07.2010**, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza :

« **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 se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

**(2)** Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia 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. »

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere.

Intrucat la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus admiterea in parte a contestatiei pentru TVA in suma de x lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA in suma de x lei si tinand cont de principiul de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza a se dispune:

- respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala de x, calculate dupa cum urmeaza:

data scadenta	debit	perioada		nr zile	coeficient	majorari/dobanzi de intarziere	penalitati de intarziere 15%
25.10.2008	x	26.10.2008	30.06.2010	613	0.10%		
		01.07.2010	30.09.2010	92	0.05%		
		01.10.2010	18.04.2014	1296	0.04%		
<b>total</b>							
25.01.2009	x	26.01.2009	30.06.2010	521	0.10%		
		01.07.2010	30.09.2010	92	0.05%		
		01.10.2010	18.04.2014	1296	0.04%		
<b>total</b>							
<b>TOTAL</b>	<b>x</b>						

- admiterea in parte a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala x, care se compun din suma de x reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si x reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul art. 126, art. 127 si art. 141 art. 126, art. 127 si art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Ordinul 1415/2009, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## **DECIDE**

1. Admite in parte contestatia formulata de **X** si anuleaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x cu privire la:

- TVA in suma de x lei;
- accesorii aferente TVA in suma totala x lei xcare se compun din suma de x (x lei – x lei) reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si x lei (x lei – x lei) reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x cu privire la:

- TVA in suma de x lei;
- accesoriile aferente TVA in suma totala x lei, care se compun din suma de x lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si din suma de x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.