

**DECIZIA nr. 30 /15.01. 2013**  
privind solutionarea contestatiei depusa de domnul X  
înregistrata la DGPMB sub nr. x/23.08.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4, cu adresele nr.x/23.08.2012, nr.x/19.10.2012, nr.x/21.11.2012, nr.x/14.12.2012, inregistrate la D.G.F.P.M.B. sub nr. x/23.08.2012, sub nr.x/19.10.2012, sub nr.x/22.11.2012 si sub nr.x/14.12.2012, asupra contestatiei formulata de persoana fizica X, cu domiciliul în Bucuresti, sos. O nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x/**20.08.2012**, completata cu adresa inregistrata la DGFPMB sub nr.x/25.09.2012 si cu adresele inregistrate la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x/06.11.2012 si sub nr. x/23.11.2012, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/31.07.2012, comunicata sub semnatura la data de **06.08.2012**, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii de plata in suma totala de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **y1 lei** si accesorii in suma de **y2 lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala - Persoane Fizice din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 4.

Avand in vedere dispozitiile art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.2.1 din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr.2137/2011, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de persoana fizica X.

**I.** Prin contestatia inregistrata la AFP sector 4 sub nr. x/20.08.2012 si la DGFPMB sub nr. x/25.09.2012, domnul X aduce urmatoarele argumente:

Pentru tranzactiile efectuate in perioada sept-oct 2009, cumparatorii indeplineau cumulativ conditiile OUG nr.60/2009 si art.140 alin.2 pct.c din Codul fiscal si alin.9 din Normele metodologice privind aplicarea cotei reduse de 5% asupra bazei de impozitare.

Contestatarul solicita recalcularea cotelor standard si a celor reduse de TVA potrivit legii si a accesoriiilor aferente si aplicarea cotei reduse de 5% pentru contractele de vanzare-cumparare autentificate sub nr. /06.10.2009, nr. /30.10.2009 si nr. /30.10.2009 prin programul "Prima casa".

De asemenea, contribuabilul solicita aplicarea procedurii sutei marite in calculul TVA stabilita ca obligatie de plata.

Totodata, contestatarul mentioneaza ca cifra de afaceri pentru stabilirea plafonului de scutire trebuie luata in calcul la data de 01.01.2007 si nu pe perioada 2005-2006.

Prin adresele inregistrate la AFP sector 4 sub nr. x/06.11.2012 si sub nr. x/23.11.2012, transmise cu adresele inregistrata la DGFPMB sub nr. x/22.11.2012 si sub nr. x/14.12.2012, domnul X face urmatoarele precizari:

Desi s-a inregistrat in scopuri de TVA la 05.06.2012 si a depus decontul de TVA la data de 25.07.2012, in timpul inspectiei fiscale, pentru a beneficia de deducerea TVA, aspect ce influenta calculul majorarilor si penalitatilor de intarziere nu au fost luate in considerare facturile depuse pentru exercitarea dreptului de deducere, conform art.145, art.147<sup>1</sup>, art.152 din Codul fiscal, pct.45 si pct.62 din Normele metodologice.

Organul de control avea dreptul de a analiza doar contractele incheiate incepand cu anul 2007, incasarile anului 2005 nu trebuiau sa faca obiectul inspectiei, intrucat anii 2005 si 2006 erau prescrisi din punctul de vedere al inspectiei fiscale.

Inexistenta unui text de lege care sa reglementeze plata TVA pentru perioada 2005-2009, neinregistrarea niciunui contribuabil in scopuri de TVA in acea perioada si neefectuarea de inspectii fiscale in acest interval nu poate oferi suport legal pentru solicitarea platii TVA in 2012 si sanctionarea prin calculul de majorari si penalitati de intarziere mai mari.

In consecinta, domnul X solicita anulara deciziei de impunere si recalcularea accesoriilor tinandu-se seama de recunoasterea dreptului de deducere la momentul exigibilitatii.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/31.07.2012, prin care au stabilit in sarcina domnului X urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei - majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de întârziere aferente TVA, calculate de la data scadentei pana la 25.07.2012.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contribuabil, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.01.2007 - 31.12.2011.

**3.1. Referitor la suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2007 - 2011 constând în vânzari de imobile, asocierea reprezentata de persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care motivatiile contestatarului nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.**

**În fapt**, prin Procesul verbal nr. x/07.10.2010, comunicat contribuabilului la data de 20.10.2010 s-a constatat ca, domnul X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA pana la data de 10.11.2005.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4 au verificat tranzactiile efectuate de asocierea reprezentata de X pentru perioada 2007-2011 si au stabilit obligatii fiscale de plata, incepand cu anul 2007.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012, in perioada 2007-mai 2009, asocierea celor doua persoane fizice X si PL-E a realizat un numar de 19 tranzactii imobiliare constand in vanzari de imobile din patrimoniul personal, dupa cum urmeaza:

In anul 2007 - 4 tranzactii:

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/08.08.2007, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr.x/24.08.2007, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/07.09.2007, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/13.09.2007, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de x euro (echivalentul a x lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de x lei.

Total TVA colectata in anul 2007 este in suma de x lei.

In anul 2008 - 4 tranzactii:

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. /31.01.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. /07.04.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului 180.000 euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/24.04.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a x lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/25.07.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului 238.000 euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei

Total TVA colectata in anul 2008 este in suma de lei.

In anul 2009 - 11 tranzactii:

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/11.04.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/16.04.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/17.04.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/17.06.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului 90.000 euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/29.06.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/03.09.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/03.09.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform antecontractului de vanzare-cumparare nr. x/03.09.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/06.10.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei.

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/30.10.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro, din care la data autentificarii contractului euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei.

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/30.10.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de , din care la data autentificarii contractului euro euro (echivalentul a lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de lei.

Total TVA colectata in anul 2009 este in suma de lei.

Pentru tranzactiile efectuate in perioada 2005 - 2009 persoana fizica X, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a constatat ca operatiunile realizate reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care avea obligatia de a se înregistra ca platitor de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal, la data de 11.11.2005.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/31.07.2012, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina domnului X, ca reprezentant al asocierii, in baza dispozitiilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru perioada 2007-2009, urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;

- y2 lei - majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de întârziere aferente

TVA.

Prin contestatia formulata, contribuabilul invoca in esenta:

- prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a efectua inspectie fiscala pentru perioada 2005-2006;
- calcularea eronata a TVA prin aplicarea cotei de 19% si nu a cotei recalculata (19/119);
- neacordarea cotei reduse de 5% pentru livrarile efectuate in septembrie-octombrie 2009, desi indeplinea conditiile prevazute de OUG nr. 60/2009.

**În drept**, in ceea ce priveste sfera inspectiei fiscale si dreptul organelor de inspectie fiscala de stabili obligatii fiscale, potrivit dispozitiilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 94.** - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...].

**"Art. 98 - (1) *Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale.*"**

Conform **art. 206** din Codul de procedura fiscala:

"(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) motivele de fapt si de drept;
- d) dovezile pe care se intemeiaza; (...)."

Potrivit dispozitiilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila, aceasta trebuie sa declare potrivit art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila în perioada 01.10.2005-31.12.2006: **„începerea, schimbarea si încetarea activitatii sale ca persoana impozabila.** Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe."

In acest sens, conform alin. (1) si alin. (3) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în perioada 01.10.2005-31.12.2006:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 2 miliarde lei, denumit în continuare plafon de scutire,** dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata

**(3) Persoanele impozabile, care depasesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal,** în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. (...) **Data depasirii plafonului este considerata sfârșitul lunii**

**calendaristice în care a avut loc depasirea de plafon.** Până la data înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugată. În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal, **autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adaugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă, conform procedurii prevăzute prin norme.** "

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2005-2006, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugată în regim normal. Astfel, potrivit pct. 56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**"(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

a) în situația în care **abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca platitori de taxa pe valoarea adaugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adaugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal și data constatării abaterii.** Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă **are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrarile de bunuri și prestațiile de servicii efectuate în această perioadă.[...]."**

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugată în regim normal și data constatării abaterii.**

Se reține faptul că, dispozițiile legale privind sfera operațiilor impozabile și obligația înregistrării ca platitori de taxa pe valoarea adaugată din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2007 sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006 - 31.12.2006, citate mai sus.

Pentru operațiile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adaugată, se

aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”*

Totodata, potrivit Deciziei nr.2/2011 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr.1873/2011:

„În interpretarea si aplicarea unitara a art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si a pct. 23 alin. (1) si (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrarile taxabile de constructii si de terenuri, **taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta se determina în functie de vointa partilor rezultata din contracte** sau alte mijloace de proba administrate conform Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], în cazul în care rezulta ca:

1. partile au convenit ca TVA nu este inclusa în contravaloarea livrării; sau
2. partile nu au convenit nimic cu privire la TVA;

b) prin aplicarea procedurii sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], **în cazul în care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa în contravaloarea livrării.**

In ceea ce priveste aplicarea cotei reduce de TVA asupra bazei de impozitare, in cazul livrării locuintelor ca parte a politicii sociale, la art.140 (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si la pct.23 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, se stipuleaza:

#### Codul fiscal:

“Art.140 (2<sup>1</sup>) - Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include si amprenta la sol a locuintei. În sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se înțelege:

c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie. (...) Orice persoana necasatorita sau familie poate achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut si sa nu detina nicio locuinta în proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina, fiecare sau împreuna, nicio locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%.”

Norma metodologica:

“Pct.23 - (7) Cota redusa de taxa de 5% prevazuta la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) din Codul fiscal se aplica numai pentru livrarea, astfel cum este definita la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuintelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca si un proprietar de bunurile prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a)-d) din Codul fiscal. (...).

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, prin locuinta se înțelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile si utilitatile necesare, care satisface cerintele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, vânzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vânzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafata utila a locuintei, exclusiv anexele gospodaresti, si, dupa caz, a terenului pe care este construita trebuie sa fie înscrise în documentatia cadastrala anexata la actul de vânzare-cumparare încheiat în conditiile legii. (...).”

(10) Pentru cladirile prevazute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) si d) din Codul fiscal, vânzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca va utiliza aceste cladiri conform destinatiei prevazute de lege, care va fi pastrata de vânzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%.”

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala nr. x/31.07.2012 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, în perioada 2007-2009, persoana fizica X a realizat împreuna cu PLE, tranzactii constând în vânzari de imobile si terenuri construibile din patrimoniul personal, situate în Bucuresti si în orasul Popesti Leordeni, jud. Ilfov, dupa cum urmeaza:

- În anul 2007, un numar de 4 tranzactii cu imobile situate în Bucuresti si în Popesti Leordeni, în valoare de lei.

- În anul 2008, un numar de 4 tranzactii cu imobile situate în Popesti Leordeni, în valoare de lei.

- În anul 2009, un numar de 11 tranzactii cu imobile situate în Popesti Leordeni, în valoare de lei.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala cuprinse în procesul verbal nr.x/07.10.2010, pentru tranzactiile efectuate în anul 2005, data depasirii plafonului de scutire de 200.000 lei, prevazut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata înregistrarea în scopuri de TVA este data de **10.11.2005**.

Ca urmare, având în vedere dispozitiile art.91 din Codul de procedura fiscala, pentru tranzactiile efectuate în perioada cuprinsa între 01.01.2007-30.09.2009,



organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(3) din Codul fiscal.

De mentionat este faptul ca, obligativitatea domnului X de a se inregistra ca platitor de TVA pana la data de 10.11.2005 a fost stabilita prin Procesul verbal nr.x/07.10.2010, comunicat contribuabilului la data de 20.10.2010, data la care organul fiscal avea dreptul sa efectueze verificarea pentru perioada 2005-2006.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare pe anii 2007-2009, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de y1 lei, in conditiile in care pe aceasta perioada persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Pe cale de consecinta, persoana fizica X, ca reprezentant al asocierii, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 din Codul fiscal, „**sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.”

Intrucat contestatarul a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data de 05.06.2012 depunand decontul de TVA la data de 25.07.2012, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata „**pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii**”, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Referitor la argumentele invocate de contestatar prin contestatia depusa initial si prin adresele privind completarea acesteia se retin urmatoarele:

1. Cu privire la invocarea neacordarii cotei reduse de 5%, conform art.140 din Codul fiscal, pentru contractele nr. x/06.10.2009, nr. x/30.10.2009 si nr. x/30.10.2009 privind vanzarea a trei apartamente din imobilul situat in comuna Popesti Leordeni prin programul “Prima casa”, se retin urmatoarele:

Conform art.140 alin.2<sup>1</sup> din Codul fiscal, invocate anterior, in vederea acordarii cotei reduse de 5%, in momentul livrarii bunului cumparatorul trebuia sa puna la dispozitia vanzatorului o declaratie pe propria raspundere, autentificata la notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin.2<sup>1</sup>, lit.c pct.1 si 2 din Codul fiscal, pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. Declaratia pe propria raspundere prevazuta la pct.23 alin.10 din norme, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 si 2 din Codul fiscal, este necesara in vederea justificarii aplicarii cotei de TVA de 5% de catre vanzator pentru livrarea in cauza.

Or, din declaratiile pe propria raspundere pe care cumparatorii le-au prezentat contestatarului, in calitate de furnizor rezulta ca acestea indeplinesc alte cerinte, respectiv pe cele ale OUG nr.60/2009, fiind date in scopul obtinerii creditului prin programul "Prima casa", astfel incat acestea nu se pot substitui declaratiei prevazuta la pct.23 alin.10 din Normele metodologice, intrucat nu contin informatii din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin.2<sup>1</sup> lit.c pct.1 si 2 din Codul fiscal.

Prin adresa nr.421676/17.12.2012, inregistrata la DGFPMB sub nr.151652/18.12.2012, transmisa urmare solicitarii Serviciului solutionare contestatii din cadrul DGFPMB privind aplicarea cotei reduse de 5% in cazul tranzactiilor imobiliare efectuate de catre persoane fizice, Directia de legislatie in domeniul TVA precizeaza: "(...) *Consideram ca organele de inspectie fiscala au colectat corect TVA in cota standard pentru livrarile de bunuri imobile finantate prin programul guvernamental "Prima casa", intrucat furnizorul locuintelor respective, nu a indeplinit nici inainte si nici la momentul livrarilor respective conditiile de aplicare a cotei de TVA de 55, in speta nu putea fi in posesia declaratiei prevazuta la pct.23 alin.(10) din norme.*"

2. Cu privire la solicitarea recalcularii cotei de TVA prin aplicarea procedeeului sutei marite, conform Decziei nr.2/2011 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr.1873/2011, invocata anterior, "procedeul sutei marite [prevazut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata", aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare], **în cazul în care rezulta ca partile au convenit ca TVA este inclusa în contravaloarea livrării.**"

Prin urmare, avand in vedere ca in contractele de vanzare-cumparare nu se specifica faptul ca in pretul de vanzare este inclusa taxa pe valoarea adaugata se retine ca neintemeiata solicitarea contestatarului privind aplicarea procedeeului sutei marite.

3. Cu privire la solicitarea anularii deciziei de impunere prin neacordarea dreptului de deducere a TVA, avand in vedere neinregistrarea ca persoana impozabila a contestatarei si neindeplinirea obligatiei de a colecta si de a plati taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri taxabile, conditie obligatorie pentru a putea beneficia de deducerea TVA nu poate fi acordat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii destinate activitatii economice.

Or, asa cum s-a retinut anterior, contribuabilul a solicitat inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data de 05.06.2012 si a depus decontul de TVA, in care a in scris TVA dedusa in suma de lei, la data de 25.07.2012.

Conform art.147<sup>1</sup> din Codul fiscal - Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa: "(1) Orice persoana impozabila înregistrata în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, în aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situatia în care nu sunt îndeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscala de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt

îndeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia în care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul în care acest drept ia nastere.

(4) Dreptul de deducere se exercita chiar daca nu exista o taxa colectata sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectata pentru perioada fiscala prevazuta la alin. (1) si (2). "

4. Cu privire la solicitarea anularii deciziei de impunere pentru stabilirea de obligatii pe perioada prescisa, asa cum s-a consemnat in raportul de inspectie fiscala nr.x/31.07.2012, potrivit art.91 din Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala nu au stabilit obligatii fiscale de plata pe anii 2005-2006, perioada verificata si pentru care a fost stabilita TVA de plata a fost cuprinsa între 01.01.2007-30.09.2009.

Mai mult, baza impozabila s-a stabilit luând in considerare sumele inscrise in contractele de vanzare-cumparare puse la dispozitie organului de inspectie fiscala de catre contribuabil si in listele nominale privind tranzactiile efectuate de persoanele fizice comunicate de catre birourile notarilor publici (formular 208).

Totodata, contribuabilul avea cunostinta despre aspectele constatate de inspectia fiscala cu privire la operatiunile desfasurate in perioada 2005-2009, inca din anul 2010, acestea fiind consemnate in procesul verbal nr. x/07.10.2010 întocmit de AFP sector 4.

Astfel, cu privire la acest aspect, invocarea de catre contestatar a faptului ca organul de inspectie fiscala a efectuat verificarea pe perioada prescisa este neintemeiata, in conditiile in care obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA începand cu 10.11.2005 este inscrisa in procesul verbal nr. x/07.10.2010, iar prin actul atacat au fost reluate constatările cuprinse in procesul verbal, inclusiv cele ce vizeaza faptul ca domnul X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata din data de 10.11.2005, fiind stabilita obligatia de plata aferenta acestei conditii neindeplinita de catre contestatar.

5. Cu privire la invocarea neclaritatii legii in perioada 2005-2009 se retine faptul ca, dispozitiile din Codul fiscal privind stabilirea calitatii de persoana impozabila au fost similare pentru întreaga perioada supusa impunerii, intrucat contribuabilul a realizat in perioada analizata mai mult de o operatiune imobiliara, fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor, tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale în materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de y1 lei aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de imobile în perioada august 2007 - octombrie 2009, motiv pentru care

pentru se va respinge ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de 899.069 lei stabilita prin Decizia de impunere nr.x/31.07.2012.

**3.2. Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 4 a stabilit corect suplimentar de plata majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in suma de y2 lei prin Decizia de impunere nr. x/31.07.2012, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/31.07.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4 a stabilit in sarcina contribuabilului majorari/dobanzi de intarziere in suma de y21 lei si penalitati de intarziere suma de y22 lei aferente TVA in suma de y1 lei, calculate de la data scadentei pana la data de 25.07.2012.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere."**

**"Art. 120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv."**

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG nr.39/2010:

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.**

(...)

**(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."**

**"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

**(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.**

**(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si până la data stingerii acesteia inclusiv. (...).**

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art. 120**” - (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de y1 lei reprezentând accesorii aferente TVA, individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/31.07.2012 se reține că, stabilirea în sarcina contestatorului de majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plată reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În ceea ce privește cuantumul accesoriiilor stabilite, se reține că prin adresa nr.x/04.09.2012, confirmată de primire la data de 17.09.2012, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGFPMB a solicitat contribuabilului, potrivit art.205 și art.206 din Codul de procedură fiscală și pct.175.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. Nr.1050/2004, precizarea în mod clar a cuantumului sumei contestate, “individualizată pe categorii de obligații fiscale, respectiv TVA și accesorii aferente.”

Prin adresele înregistrate la DGFPMB sub nr.x/22.11.2012 și sub nr.x/14.12.2012, domnul X a solicitat, ca și în contestația depusă inițial recalcularea accesoriiilor, prin simplă motivatie că inspecția fiscală a calculat accesorii “mult mai mari”, fără a prezenta modul de calcul al accesoriiilor contestate.

De altfel, invocarea de către contestatar a faptului că la data de 25.07.2012 a fost depus decontul de TVA în care s-a înscris TVA deductibilă în suma de lei, motiv pentru care ar trebui recalculate accesoriiile nu este întemeiată, în condițiile în care prin actul atacat organele de inspecție fiscală au calculat accesoriiile numai până la data de 25.07.2012.

Prin urmare, intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de y2 lei cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principalem***".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 140, art. 147<sup>1</sup> si art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 23 si pct. 56 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, Decizia nr. 2/2011 a Comisiei fiscale centrale, aprobata prin OMFP nr. 1873/2011, art. 94, art. 98, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 si art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata a contestatiei formulata de persoana fizica X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/31.07.2012 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 4, prin care s-au stabilit in sarcina domnului X taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei si majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente in suma de y2 lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.

