

**DECIZIA nr. 187/21.03.2016**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
persoana fizica X,  
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 69609/26.08.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/26.08.2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 69609/26.08.2015, completata cu adresa nr.X/22.02.2016 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/23.02.2016, cu privire la contestatia formulata de catre persoana fizica X, CIF ROX, cu domiciliul in Str. X nr.X, Sector 3, Bucuresti si domiciliul ales pentru comunicarea actelor in Str. X, nr.X, ap.X, Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. 24104/13.08.2015 il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015, comunicata sub semnatura in data de 04.08.2015, prin care s-au stabilit in sarcina domnului X in calitate de reprezentant al asocierii formate din sotii X si X urmatoarele obligatii de plata suplimentare in suma totala de X lei, din care:

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

De asemenea, domnul X contesta si decizia de instituire a masurilor asiguratorii.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de 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, coroborate cu art.352 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Prin contestatia formulata domnul X solicita anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.X/15.07.2015, a raportului de inspectie fiscala nr.X/15.07.2015 si a actelor subsecvente deciziei de impunere, inclusiv a deciziei de instituire a masurilor asiguratorii.

In sustinerea contestatiei, contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

- considera ca raportul de inspectie fiscala pleaca de la o premisa gresita, organele de inspectie fiscala considerand in mod eronat ca intre X si X ar exista o asociere in efectuarea de tranzactii imobiliare. Totodata, contribuabilul sustine ca organele fiscale "ar fi fost datoare a emite doua decizii de impunere in masura in care aprecia ca venitul a fost inregistrat de fiecare persoana mentionata ca vanzator de

contract, sau sa aplice plafonul de la art.152 alin.(1) pentru fiecare persoana responsabila individual pentru creantele fiscale.”

- precizeaza ca actele administrativ fiscale sunt nule intrucat incalca dispozitiile procedurale cu privire la raspunderea individuala, cu consecinta nerespectarii art.77<sup>1</sup> si art. 152 Cod fiscal si in conformitate cu prevederile art.28 si art.72 din Codul de procedura fiscala, fiecare persoana raspunde individual, drept urmare plafonul stabilit la art.152 Cod fiscal trebuie stabilit pentru fiecare dintre sotii, iar data la care a fost depasit plafonul de scutire a T.V.A. este ulterioara decat cea stabilita in RIF, iar in cazul asocierii plafonul ar fi fost de X eur, invocand in sustinere sentinta civila nr.1099 din 10.04.2012 pronuntata de catre Tribunalul Sibiu;

- contribuabilul considera ca pana la data depasirii valorii plafonului indicat la art.152 Cod fiscal nu a avut calitatea de persoana impozabila, contrar celor retinute in raportul de inspectie fiscala cum ca ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de T.V.A. inca de la data la care a cumparat terenul, deoarece de la aceasta data a angajat cheltuieli pentru dobandirea imobilului;

- sustine ca desi a prezentat declaratiile notariale pe propria raspundere date de cumparatori prin care confirma ca nu au mai achizitionat o alta locuinta cu T.V.A. 5%, organele de inspectie fiscala au calculat in mod incorect T.V.A in cota de 24%, pe considerentul ca declaratiile nu s-au dat la data tranzactiilor, acest lucru fiind discriminatoriu si nelegal deoarece art.140 alin. 2<sup>1</sup> din Legea 571/2003 nu prevede acest lucru, iar dispozitiile pct. 23 alin.(10) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, care reglementeaza aceste declaratii reprezentand o incalcare a principiului ierarhiei actelor normative, fiind discriminatorii si nelegale intrucat contravin art.1 alin.(1) si art.5 alin.(1) din Codul fiscal. Totodata contribuabilul considera ca aceasta limitare incalca si legislatia europeana invocand jurisprudenta CJUE in cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie, C-180/2010 si C-181/2010;

- considera ca pentru contractele de vanzare-cumparare nr.1053/11.07.2011, nr.1932/02.09.2011, nr.1154/14.10.2011 si nr.1667/07.12.2011, organele de inspectie fiscala in mod eronat au constatat ca n-au fost indeplinite conditiile legale in vederea aplicarii cotei reduse de 5%, deoarece declaratiile pe proprie raspundere au fost autentificate ulterior livrarii bunurilor;

- in ceea ce priveste T.V.A. deductibila aferenta construirii imobilului, in ghidul orientativ al valorilor proprietatilor imobiliare statul roman a reglementat valori minimale ale costurilor angajate in dobandirea in patrimoniu a unui imobil, aceasta valoare ar fi trebuit avuta in vedere de organele fiscale pentru determinarea T.V.A. deductibila. De asemenea, considera un abuz dreptul ANAF de a se folosi pentru determinarea unor impozite minime, deci si T.V.A. de plata, de expertizele Camerei Notarilor Publici, dar un contribuabil nu poate folosi aceste expertize pentru determinarea unui cost minim si a T.V.A. deductibila aferenta constructiei unui imobil, deja acceptat de ANAF prin lege. Totodata, invoca si Cauza C-90/02, Bockemühl in care Curtea Europeana de Justitie a statuat la punctele 51 si 52, elemente cu privire la faptul ca “autoritatea fiscala nu poate impune contribuabilului sa fie in posesia unei facturi, pentru a se i se recunoaste dreptul de deducere – in interpretarea art.22 alin.(3) din a sasea directiva”, deci expertiza ar trebui sa fie un mijloc de determinare al T.V.A. deductibila;

- contribuabilul sustine ca ANAF interpreteaza eronat Codul fiscal si Codul de procedura fiscala in favoarea statului incalcand art.94 din Codul de procedura fiscala, in sensul ca a stabilit numai T.V.A. de plata nu si T.V.A deductibil, art.267 TFUE si art.148(2) din Constitutie, astfel organele de control nu au respectat jurisprudenta CEJ, respectiv principiul proportionalitatii, al certitudinii impunerii si al prevalentei substantei asupra formei. De asemenea, contribuabilul sustine ca inspectorii au incadrat activitatea sa ca independenta si economica si l-au inregistrat retroactiv ca platitor de TVA si aveau

obligatia sa calculeze si T.V.A. deductibil conform art.147<sup>1</sup> alin(1) din Legea 571/2003, invocand in sustinere decizia CJEU in cauza Salomie si Oltean. Contribuabilul precizeaza ca exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. este un drept garantat prin sistemul comun de T.V.A. asigurat atat prin legislatia europeana si cea nationala cat si prin consideratiile CJUE, invocand in sustinere consideratiile CJUE din cauzele: C-438/09 Dankowski vs. fiscul polonez, C-80/11 Mahageben, C-110/98 si C-147/98 Gabalfrisa si altii, C-439/04 si C-440/04 Kittel si Recolta Recycling, C-255/02 Halifax si alti, C-395/02 Transport Service, C-354/03, C-355/03 si C-483/03 Optigen si C-25/07 Sosnowska;

- contestatarul sustine ca organele de inspectie fiscala au stabilit T.V.A. de plata prin procedeul sutei marite, considerand valoarea taxei pe valoarea adaugata cuprinsa in pretul contractului de vanzare-cumparare fara sa comunice notariatelor baza asupra careia se aplica cota de 3%, astfel rezultand un impozit datorat pe venitul din transferul proprietatilor mai mare;

- contribuabilul sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat nelegal accesoriile pentru pretinsele creante fiscale, acestea incalcannd principiul proportionalitatii, ceea ce duce si la incalcarea dispozitiilor art.167 din Directiva 112/2006. De asemenea, contestatarul sustine ca dobanzile si penalitatile de intarziere nu pot fi calculate retroactiv, inainte de emiterea deciziei de impunere cu privire la T.V.A. datorata. Mai mult, considera ca ANAF nu si-a indeplinit activ obligatia legala de inregistrare din oficiu la termen si in acest caz valabilitatea inregistrarii nu produce efecte decat dupa comunicarea deciziei privind inregistrarea.

II. In baza raportului de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015, prin care au stabilit in sarcina domnului X in calitate de reprezentant al asocierii formate din sotii X si X, urmatoarele obligatii de plata:

- X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- X lei dobanzi/majorari de intarziere aferente T.V.A.;
- X lei penalitati de intarziere aferente T.V.A.

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

Perioada verificata este 01.01.2011 - 31.05.2015.

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate in perioada supusa inspectiei fiscale, constand in vanzari de terenuri si constructii detinute in coproprietate, domnul X in calitate de reprezentant al asocierii formate din sotii X si X, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, in conditiile in care, pe de o parte, a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, iar pe de alta parte, la data transferului dreptului de proprietate nu erau indeplinite toate conditiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, in vederea justificarii aplicarii cotei reduse de T.V.A. de 5%.***

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, respectiv 01.01.2011-31.05.2015, persoanele fizice X si X au efectuat, in calitate de vanzatori, tranzactii cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate.

Persoana fizica X a efectuat tranzactii cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate cu persoana fizica X, ambele persoane fiind parte in operatiunile respective, fara insa sa existe un contract de asociere, fapt pentru care organul fiscal a solicitat precizari cu privire la numele persoanei desemnate sa reprezinte asocierea. Urmare acestei solicitari, potrivit notei explicative nr. 281522/X.04.2015 data de domnul X si declaratiei doamnei X nr.X/X.04.2015, asocierea formata din sotii X si X l-a desemnat pe domnul X ca reprezentant fiscal al asocierii.

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015, in perioada 04.01.2011-31.05.2015, persoana fizica X impreuna cu X au realizat un numar de 12 tranzactii imobiliare (anexa 1), cu constructii noi, constructii vechi, parcuri si teren arabil-neconstruibil, dupa cum urmeaza:

- in anul 2011 – 4 contracte vanzare-cumparare si 4 antecontracte vanzare-cumparare;
- in anul 2012 – 4 contracte vanzare-cumparare si 2 antecontracte vanzare-cumparare;
- in anul 2013 – 4 contracte vanzare-cumparare si 1 antecontract vanzare-cumparare;
- in anul 2014 – 1 contract vanzare-cumparare;
- in perioada 11.03.2015-31.05.2015 – nu a efectuat nicio tranzactie imobiliara.

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala verificandu-se tranzactiile privind proprietatile imobiliare din patrimoniul personal efectuate in perioada 01.01.2011 – 31.05.2015 in baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca domnul X a actionat in numele asocierii si nu in nume propriu si conform prevederilor art.153 alin.(1) lit.a) pct. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A. la data de 01.01.2011, la momentul la care a intentionat sa realizeze activitati economice ce implica operatiuni taxabile, inainte de incheierea primului contract/antecontract de vanzare-cumparare avea stabilita valoarea veniturilor ce urmau a fi realizate, valoare ce depaseste plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Domnul X s-a inregistrat cu intarziere ca platitor de T.V.A. la data de **11.03.2015**, prin optiune, fiindu-i atribuit de catre organul fiscal codul de inregistrare fiscala ROX.

Persoana fizica X a declarat in decontul de T.V.A. aferent lunii martie 2015 la randul 16 "Regularizari taxa colectata" suma de X lei stabilita prin aplicarea procedurii sutei marite pentru determinarea taxei, folosind cota redusa prevazuta la art.140 alin.(2<sup>1</sup>) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si suma de X lei in decontul de T.V.A. aferent lunii aprilie 2015.

In data de 22.04.2015 domnul X a achitat suma de X lei cu chitanta seria X nr.X si doamna X suma de X lei cu chitanta seria X nr.X, sume reprezentand T.V.A. evidentiata in deconturile aferente lunii martie si aprilie 2015.

Cu declaratia de inregistrare fiscala/declaratiei de mentiuni pentru persoanele fizice romane (formular 020), inregistrata la AS3FP sub nr.X/23.06.2015 doamna X a solicitata scoaterea din evidenta ca persoana impozabila inregistrata in scopuri de T.V.A., a depus in original pentru anularea CIF ROX, iar prin cererea nr.X/23.06.2015 a solicitat transferarea sumei de X lei de la codul fiscal ROX la codul fiscal ROX, reprezentand T.V.A. achitata cu chitanta nr.X nr.X/22.04.2015.

Constatand ca persoana fizica a realizat activitati economice pentru care are calitatea de persoana impozabila, conform art. 126 alin. (1), art. 1X alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au stabilit ca domnul X trebuia sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A. inainte de incheierea primului antecontract de vanzare-cumparare, respectiv inainte de vanzarea imobilelor, la momentul la care a intentionat sa realizeze activitati economice ce implica operatiuni taxabile, astfel contribuabilul ar fi devenit platitor de T.V.A. incepand cu data de 01.01.2011, cu perioada fiscala trimestrul calendaristic pentru anii 2011 si 2013, respectiv perioada fiscala luna calendaristica pentru anii 2012 si 2014, in temeiul art. 156<sup>1</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015, organele fiscale au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015, prin care au stabilit in sarcina persoanei fizice X, diferente de T.V.A. de plata in suma de **X lei** si dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de **X lei**, calculate pana la data de 15.07.2015.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila, in vigoare incepand cu anul 2011:

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

***a) operatiunile 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. 1X alin. (1), acționând ca atare;***

***d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 1X alin. (2)”.***

Potrivit acestor prevederi legale, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii efectuate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.1X alin. (1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 1X alin. (2).

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea

operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, din punct de vedere al TVA, notiunea de persoana impozabila, potrivit art. 125<sup>A</sup>1 pct. 18 din Codul fiscal, in forma aplicabila in anul 2011, are urmatoarea semnificatie:

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind T.V.A. in conditiile in 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.”*

Potrivit art.1X alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa impunerii:

***„Art. 1X. - (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.”***

In explicitarea art.1X alin.(2) enuntat mai sus, legiuitorul stipuleaza la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:

***„3. (1) În sensul art. 1X alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 1X alin. (2) din Codul fiscal. [...]”***

***“(2) [...], persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în***

scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

**(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 1X alin. (2) din Codul fiscal.”**

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

**„1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”**

Potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutita de taxa pe valoarea adaugata livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, a oricarui alt teren, precum si livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta efectuata dupa data de 31 decembrie a anului urmator primei ocupari ori utilizari a constructiei. Totodata, legiuitorul, in cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca livrarea se efectueaza cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei.

Se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de T.V.A.

### **3.1.1 - Referitor la caracterul de continuitate al operatiunii de vanzare-cumparare a constructiilor si terenurilor:**

Trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a constructiilor si terenurilor, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, quantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform Anexei "Situatia vanzari bunuri imobiliare in perioada 01.01.2011-30.04.2015" la raportul de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de impunere atacata, contribuabilul impreuna cu sotia sa au realizat in perioada 2011 - 2015 un numar de 12 tranzactii, in valoare totala de X lei.

De altfel, insasi contestatarii s-au inregistrat cu intarziere ca platitori de T.V.A.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „*activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri si/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice*” si analizand operatiunile efectuate in perioada 2011-2015 de catre contestatari, respectiv **tranzactionarea a nu mai putin de 12 constructii edificate de contestatori si terenuri**, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada, contestatarul a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoane impozabile.

### **3.1.2. - Referitor la faptul ca depasirea plafonului legal de scutire a T.V.A. a fost stabilita eronat, iar organele de inspectie fiscala l-au desemnat pe contribuabil in mod nelegal drept reprezentantul legal al asocierii:**

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala incheiat 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 T.V.A. sunt aplicabile dispozitiile art. 1X alin. (9) si (10) din Codul fiscal:

*"Art. 1X - (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.*

*(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 sotii, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al T.V.A. pentru livrarea unui bun imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, contrar sustinerilor contribuabilului, **plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de T.V.A. este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte, asa cum eronat a retinut contestatarul.**

In speta, conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015, tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate de persoana fizica X, impreuna cu sotia sa, doamna X, motiv pentru care plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de T.V.A. este analizat la nivelul asocierii.

In ceea ce priveste desemnarea reprezentantului asocierii, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv nota explicativa nr.X/X.04.2015, declaratia doamnei X nr. X/X.04.2015, rezulta ca este mentionat expres domnul X ca fiind reprezentantul asocierii, aspect precizat de aceasta insusi, in nota explicativa nr.X/X.04.2015.

Astfel, cate 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 T.V.A.** (fiind tratata ca o asociere in participatiune, conform art. 1X alin. (10) din Codul fiscal), pentru operatiunile din sfera T.V.A. ale asocierii utilizandu-se, in mod corect, calitatea de platitor a domnului X.

### **3.1.3. - Referitor la data de la care domnul X ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de T.V.A.:**

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de T.V.A. este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, in forma in vigoare in anul 2011 prevede:

*„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:*

*[...]*

***b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”***

In ceea ce priveste regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completarile ulterioare, in forma aplicabila in anul 2011, care la alin.(1) si alin.(2) stipuleaza:

***„(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).***

***(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7<sup>1</sup>), a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:***

***a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;***

***b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”***

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din acelasi act normativ :

*„(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1), ori, după caz, la alin. (5), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153.”*

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de T.V.A. cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A. la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este superioara plafonului de 35.000 euro (119.000 lei).

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul X avea obligatia sa se inregistreze in scopuri de T.V.A. la data de 01.01.2011, la momentul la care a intentionat sa realizeze activitati economice ce implica operatiuni taxabile, inainte de incheierea primului contract/antecontract de vanzare-cumparare conform dispozitiilor art.153 alin.(1) lit.a) pct. 1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele retinute in Circulara Vicepresedintelui ANAF nr.X/14.01.2016 cu privire la modul de aplicare a dispozitiilor art.153 din Codul fiscal, prin adresa nr.X/22.02.2016 Administratia Sector 3 a Finantelor Publice a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei cu urmatoarele:

- in data de 04.01.2011 cifra de afaceri realizata de persoana impozabila X a fost de X lei (conform antecontract de vanzare-cumparare nr.4/04.01.2011) si astfel a depasit plafonul special de scutire de 35.000 eur (119.000 lei), prevazut de art.152 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Potrivit dispozitiilor art.152 alin.(6) din Legea 571/2003, persoana impozabila X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de T.V.A. pana la data de 10.02.2011 si ar fi devenit platitor de T.V.A. incepand cu data de 01.03.2011.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, se retine faptul ca persoana impozabila X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de T.V.A. pana la data de 10.02.2011 si ar fi devenit platitor de T.V.A. incepand cu data de 01.03.2011 si nu la data de 01.01.2011 cum a stabilit organul de inspectie fiscala.

#### **3.1.4.Referitor la modalitatea de determinare a T.V.A. de plata:**

Potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

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

*[...]*

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

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neindeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, dupa înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.**

Totodată, potrivit art.141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, a oricărui alt teren, precum și livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta efectuată după data de 31 decembrie a anului următor primei ocupări ori utilizări a construcției. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă livrarea se efectuează cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de T.V.A. sau care nu sunt supuse cotei reduse a T.V.A., se aplică cota standard de 24%, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă pe toată perioada supusă impunerii:

*„(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.”*

Prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare trebuie coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, cota de TVA fiind aceeași.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard de 24%, asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și prestări de servicii "[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...];", în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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. X8 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]."*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus si urma analizei contractelor de vanzare-cumparare, rezulta ca in pretul convenit intre vanzatori si cumparatori este inclusa taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr.X/15.07.2015, se retine ca, in perioada 2011-2015, persoana fizica X impreuna cu X au realizat un numar de 12 tranzactii imobiliare cu constructii noi, constructii vechi, parcuri si teren arabil-neconstruibil.

Fata de cele mai sus prezentate si de cele retinute la pct. 3.1.3. din prezenta decizie, in ceea ce priveste T.V.A. legal datorata de contribuabil, se retin urmatoarele aspecte:

1. Conform Raportului de inspectie fiscala nr. X/15.07.2015, situatia veniturilor din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal ce sunt cuprinse in sfera de aplicare a T.V.A. conform art.141 alin. 2 lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare este urmatoarea:

Pentru anul 2011 = 4 contracte de vanzare-cumparare in valoare de X lei si 3 antecontracte/acte aditionale de vanzare-cumparare in valoare de X lei, T.V.A de plata determinata potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr.1820/2014 in suma de X lei (X + X).

Pentru anul 2012 = 2 contracte de vanzare-cumparare in valoare de X lei si 1 antecontract/act aditional de vanzare-cumparare in valoare de X lei, T.V.A de plata determinata potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr.1820/2014 in suma de X lei (X + X).

Pentru anul 2013 = 1 contract de vanzare-cumparare in valoare de X lei si o incasare in numerar in valoare de X lei, T.V.A de plata determinata potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr.1820/2014 in suma de X lei (X + X).

T.V.A. declarata si achitata de contribuabil dupa inregistrarea ca platitor de T.V.A:  
- in decontul lunii martie 2015 a declarat suma de X la randul „regularizari taxa colectata”, suma achitata cu chitanta X nr.X;  
- in decontul lunii aprilie 2015 a declarat suma de X la randul „regularizari taxa colectata”, suma achitata cu chitanta X nr.X.

Obligatii de plata suplimentare stabilite prin decizia de impunere contestata in suma de X lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

2. Prin adresa nr.X/22.02.2016 Administratia Sector 3 a Finantelor Publice a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei in sensul aplicarii plafonului special de scutire de 35.000 eur (119.000 lei) prevazut de art.152 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatorul depasind plafonul special de scutire in data de 04.01.2011 (conform antecontractului de vanzare-cumparare nr.4/04.01.2011 in suma de X lei), devenind platitor de T.V.A. incepand cu data de 01.03.2011. Organul de inspectie fiscala a recalculat obligatiile de plata suplimentare astfel:

T.V.A. datorata recalculata = X lei

T.V.A. nedatorata in urma recalcularii = X lei

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

- a se admite in parte pentru T.V.A. in suma de X lei individualizata prin decizia de impunere nr. X/15.07.2015 emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice;

- a se respinge in parte ca neintemeiata pentru T.V.A. in suma de X lei individualizata prin decizia de impunere nr.X/15.07.2015 emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice.

### **3.1.5. Referitor la aplicarea cotei reduse de T.V.A. de 5%:**

Potrivit dispozitiilor art.140 alin. (2<sup>1</sup>) lit c) pct. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 23 alin. 7 - 10 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada supusa impunerii:

Codul fiscal:

**“Art. 140 - (2<sup>1</sup>) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite.** Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

[...]

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau **familie** poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul **familiilor**, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;[...]"

Norme metodologice

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

**(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa.** De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație, pentru care nu este necesară emiterea unei facturi potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

**(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.

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(9) În sensul art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, suprafața utilă a locuinței de 120 mp nu include anexele gospodărești. Suprafața terenului pe care este construită locuința, precum și suprafața utilă a locuinței, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, trebuie să fie înscrise în documentația cadastrală anexată la actul de vânzare-cumpărare încheiat în condițiile legii. Valoarea-limită de 380.000 lei prevăzută la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal cuprinde valoarea locuinței, inclusiv valoarea cotelor indivize din părțile comune ale imobilului și a anexelor gospodărești și, după caz, a terenului pe care este construită locuința, dar exclude unele drepturi de servitute legate de locuința respectivă. În calculul suprafeței maxime de 250 mp, prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, se cuprind și suprafețele anexelor gospodărești, precum și cotele indivize din orice alte suprafețe dobândite împreună cu locuința, chiar dacă se află la numere cadastrale diferite.

(10) În vederea îndeplinirii condiției prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil, o declarație pe propria răspundere**, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că **la momentul livrării** vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10). 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. (2<sup>1</sup>) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.

(12) Pentru clădirile prevăzute la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, cumpărătorul va pune la dispoziția vânzătorului o declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că va utiliza aceste clădiri conform destinației prevăzute de lege, care va fi păstrată de vânzător pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%. **Declarația trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.**

Având în vedere dispozițiile legale de mai sus, rezulta ca T.V.A. în cota redusă de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, cu condiția ca înainte sau în momentul livrării bunului imobil, cumpărătorul (în cazul familiilor, ambii soți) să pună la dispoziția vânzătorului, o (cate o) declarație pe propria răspundere, autentificată de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art. 140 alin. (2<sup>1</sup>) lit. c) pct. 2 din Codul fiscal, respectiv din care să rezulte că sotul sau soția nu a detinut și nici nu detine, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.



În ceea ce privește momentul prezentării de către cumpărător a declarației pe propria răspundere autenticată, se rețin următoarele:

- cota de T.V.A. aplicabilă unei livrări de bunuri sau prestări de servicii este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 134<sup>2</sup> alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei, conform alin (3) al art. 140 din 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 notă trebuie prezentată înainte sau în momentul livrării locuinței.

Astfel, faptul generator a intervenit la data autentificării contractelor de vânzare-cumpărare, motiv pentru care la data transferului dreptului de proprietate **nu erau îndeplinite toate condițiile** stabilite la art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct. 2 din Codul fiscal pentru a justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 5%; se reține că prevederile pct. 23 (10) din Normele metodologice de aplicare a art. 140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 **stipulează expres** pe de-o parte, că ambii soți, în calitate de cumpărători, au obligația de a pune la dispoziția vânzătorului declarațiile pe proprie răspundere, autentificate de un notă, iar, pe de altă parte, aceste două declarații trebuie puse la dispoziția vânzătorului, **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**.

În speta organele de inspecție au constatat că la data autentificării contractelor de vânzare-cumpărare nr.X/11.07.2011, nr.X/02.09.2011, nr.X/14.10.2011, nr.X/07.12.2011 nu a fost îndeplinită condiția prevăzută de art. 140 alin (2<sup>1</sup>) lit c) pct. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv cumpărătorul nu a prezentat declarația din care să rezulte că nu a deținut și nu deține singur sau împreună cu celălalt soț o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de 5% T.V.A., **declarațiile în cauză fiind autentificate ulterior livrării bunului**, a transferului dreptului de proprietate de a dispune de bun ca și proprietar, fapt pentru care cota T.V.A. ce trebuia aplicată de contribuabil este cota standard de 24% prevăzută la art.140 alin.(1) din Codul fiscal. Pentru celelalte contracte cumpărătorul nu a mai pus la dispoziția vânzătorului, declarația pe propria răspundere, autenticată la notă, prevăzută la pct.23 alin.10 din Normele metodologice de aplicare Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Prin urmare, câtă vreme legislația fiscală prevede în mod expres că **înainte sau în momentul livrării bunului imobil**, cumpărătorul (în cazul familiilor, **ambii soți**) să pună la dispoziția vânzătorului, o (**câte o**) declarație pe propria răspundere, autenticată de un notă, din care să rezulte că soțul sau soția nu a deținut și nici nu deține, fiecare sau împreună, nicio altă locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%, rezultă că aceasta trebuie respectată. În acest sens, atât contribuabilii, cât și organele de inspecție fiscală au obligația de a aplica întocmai prevederile legale, respectiv Codului fiscal.

Având în vedere cele mai sus prezentate, cu privire la acest capăt de cerere, contestația formulată de domnul X, urmează a se respinge ca neîntemeiată.

### **3.1.6. Referitor la posibilitatea deducerii T.V.A.:**

Potrivit dispozițiilor art. 145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în cursul anului 2011:

***"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

**a) operatiuni taxabile. [...].”**

**"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

**a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 [...].**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata in primul rand **sa detina factura** in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **si sa demonstreze realitatea achizitiilor, precum si faptul ca acestea sunt destinate propriilor operatiuni taxabile.**

Conform prevederilor art.147<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

**“Art.147<sup>1</sup>-(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.**

**(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.”**

In speta, contribuabilul X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative in vederea indeplinirii conditiei necesare pentru exercitarea /acordarea dreptului de deducere si nici nu a facut inregistrari la randul 30 "Regularizari taxa dedusa" in deconturile depuse dupa inregistrarea in scopuri de T.V.A.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contribuabilului privind stabilirea T.V.A. deductibila prin utilizarea expertizelor Camerei Notarilor Publici si MFP pentru evaluarea proprietatilor la un cost minim care se justifice suma de T.V.A. aferenta bunurilor achizitionate, intrucat "Ghidul privind valorile orientative ale proprietatilor imobiliare destinat birourilor notariale" constituie doar un instrument de lucru pentru notarii publici, pentru stabilirea taxelor aferente instrainarilor imobiliare atunci cand **pretul declarat de parti nu depaseste valorile orientative**, cat si pentru alte proceduri notariale.

Se retine si faptul ca organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere pentru T.V.A. in suma de X lei inregistrata in jurnalul de cumparari si declarata in

decontul T.V.A. aferent lunii aprilie depus de domnul X, reprezentand servicii de contabilitate.

Prin urmare, solicitarea contribuabilului privind acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii care au legatura cu imobilele care au facut obiectul tranzactiilor verificate de organele de inspectie fiscala este neintemeiata si nesustinuta cu documente.

### **3.1.7 - Referitor la diminuarea impozitului pe venit:**

Se retine ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, **exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interfereaza**. Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in timp ce taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din acelasi act normativ.

Astfel, in mod eronat contestatarul invoca faptul ca in masura in care organul fiscal aplica regimul TVA, in mod obligatoriu ar trebui sa ii diminueze sumele achitate bugetului de stat cu titlu de impozit achitate in temeiul art. 77<sup>1</sup> din Codul fiscal, cata vreme acest aspect nu este prevazut de legiuitor.

De altfel, prevederile art. 77<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera la **impozitul pe venitul** din transferul dreptului de proprietate si al dezmembramentelor acestuia, prin acte juridice intre vii asupra constructiilor de orice fel si a terenurilor aferente acestora, precum si asupra terenurilor de orice fel fara constructii si **nu exclud obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal**

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca domnul X datoreaza T.V.A. de plata suplimentara in suma de X4.645 lei , motiv pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

### **3.1.8. - Referitor la invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010:**

Cazurile Curtii Europene de Justitie C-180/2010 si 181/2010 stabilesc daca persoanele implicate sunt considerate ca fiind persoane impozabile conform art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (Directiva TVA).

Aceste cazuri conexe se refera la persoane fizice care au desfasurat activitati agricole pe terenuri care initial au fost dobandite drept terenuri agricole, conform planului de amenajare a teritoriului, iar in urma unor modificari aduse acestui plan (**independente de vointa proprietarilor terenurilor**), terenurile respective au fost reclasificate ca fiind terenuri intravilane construibile, fiind astfel **vandute in scopuri de dezvoltare urbanistica**.

In analiza acestor cazuri, Curtea face referire la prevederile art. 12 alin. (1) din Directiva TVA care permite statelor membre sa considere drept persoana impozabila orice persoana care efectueaza, cu titlu ocazional, o operatiune care se numara printre

activitatile vizate la art. 9 alin. (1) al doilea paragraf din Directiva TVA si, in special, o singura livrare de terenuri construibile. Curtea a atras atentia asupra faptului ca aceasta prevedere din legislatia comunitara reprezinta o posibilitate, si nu o obligatie a statelor membre, urmand a se analiza daca Polonia a optat pentru adoptarea acesteia in legislatia nationala.

In ceea ce priveste stabilirea statutului fiscal al persoanelor fizice ca fiind sau nu persoane impozabile, Curtea a concluzionat faptul ca persoana fizica nu se considera persoana impozabila daca vanzarile de teren se inscriu in cadrul administrarii patrimoniului privat al acestei persoane, **iar decizia de vanzare a terenurilor intervine din motive independente de vointa acestei persoane** (in cazurile de fata ca urmare a reclasificarii terenurilor in urma modificarii planului de amenajare a teritoriului).

Cu toate acestea, daca aceasta persoana ia masuri active in vederea comercializarii terenurilor respective, prin utilizarea unor mijloace similare celor adoptate de un producator, comerciant sau prestator de servicii in sensul art. 9 alin. (1) din Directiva TVA, **atunci aceasta persoana trebuie considerata ca exercitand o activitate economica si, in consecinta, trebuie considerata persoana impozabila.**

Asadar, invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie pronuntata in cazurile 180/2010 si 181/2010, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat aceste cazuri se refera la situatia in care **decizia de vanzare a terenurilor intervine din motive independente de vointa persoanei fizice**, respectiv ca urmare a reclasificarii terenurilor in urma modificarii planului de amenajare a teritoriului.

Potrivit art. 9 (1) din Directiva 2006/112/CE, orice persoana care desfasoara in mod independent orice activitate economica, indiferent de scopul sau de rezultatul acesteia este considerata persoana impozabila.

De asemenea, activitatea economica este definita de art. 9 (1) par. II, ca incluzand toate activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii si, conform jurisprudentei CEJ, include toate stadiile productiei, distributiei si prestarea de servicii (a se vedea in special Cauza C-186/89 Van Tiem); persoana impozabila actionand ca atare este persoana impozabila care actioneaza intr-o asemenea capacitate atunci cand efectueaza tranzactii in cursul activitatii sale impozabile (a se vedea, in acest sens, Cauza C-77/01 EDM).

Trebuie precizat ca, in cadrul articolului 4 alineatul (2) din A sasea directiva, conceptul „exploatare” se refera, conform cerintelor principiului neutralitatii sistemului comun al TVA-ului, la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, prin care se urmareste obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv.

De altfel, aceste aspecte se regasesc si in legislatia nationala, care potrivit dispozitiilor pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 1X alin. 2 din Codul fiscal, stipuleaza:

*”In sensul art. 1X alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatările Curtii Europene de Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C—77/01 Empresa de*

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor in materie de TVA si din jurisprudenta CEJ se desprinde cu claritate ca ceea ce conduce la atribuirea calitatii de contribuabil este caracterul repetat, si nu ocazional al instrainarii de imobile, iar, asa cum am aratat anterior, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare din patrimoniul personal determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din astfel de operatiuni (in speta, in perioada 01.01.2011 – 31.05.2015, domnul **X**, a realizat **tranzactii** constand in vanzari de bunuri imobile, precum si achizitii destinate vanzarii, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei).

Tinand seama de activitatea desfasurata se retine ca acesta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila intrucat a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de bunuri imobile, si nu a tinut evidenta contabila a taxei pe valoarea adaugata, nu a intocmit si deus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala rezultata reprezentand taxa pe valoarea adaugata, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea cuantumului acesteia dupa data la care a depasit plafonul legal de scutire.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice **X** prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de X lei.

### **3.1.9. Referitor la obligatia organului fiscal de a-l inregistra din oficiu in scopuri de T.V.A. pe contribuabil:**

Potrivit prevederilor art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si 62 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, in forma aplicabila in perioada supusa impunerii, orice persoana impozabila are obligatia declararii inceperii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile si scutite cu drept de deducere.

Se retine ca obligatia de inregistrare in scopuri de T.V.A. la depasirea plafonului de scutire revine persoanei impozabile care a depasit plafonul, in speta domnul X. De asemenea, astfel cum am subliniat anterior, nu orice operatiuni realizate de o persoana impozabila si din care aceasta obtine venituri intra in calculul plafonului de scutire, ci numai acelea prevazute expres de Codul fiscal (operatiuni taxabile si scutite cu drept de deducere).

Prin urmare, **natura operatiunilor realizate si regimul aplicabil poate fi cunoscut numai de persoana impozabila care in functie de operatiunile realizate,**

trebuie sa aiba in vedere si sa identifice momentul la care trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform prevederilor legale sau de catre organele de inspectie fiscala, cu ocazia controalelor efectuate.

Natura operatiunilor efectuate de contribuabili si regimul TVA aplicabil pot fi identificate numai de catre organele de inspectie fiscala cu ocazia controalelor efectuate. Prin urmare, raportat la prevederile legale, organele de administrare fiscala nu puteau proceda la inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA fara constatările organelor de inspectie fiscala, intrucat din declaratiile fiscale depuse de notari nu poate fi stabilita cifra de afaceri realizata de contribuabil, calculata potrivit dispozitiilor art. 152 alin 2 din Codul fiscal, in conditiile in care in declaratia „208” depusa de acestia se evidentiaza valoarea inregistrata in documentul de transfer (actul notarial) si impozitul pe venitul din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal; aceasta declaratie nu cuprinde mentiuni privind regimul fiscal aplicabil din punct de vedere al TVA cu privire la tranzactiile raportate.

Asa cum am precizat anterior, operatiunile efectuate de persoana impozabila, pe baza carora se calculeaza plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal sunt identificate de catre organul fiscal numai cu ocazia efectuării inspectiei fiscale, ceea ce s-a si intamplat in cazul contribuabilului, intrucat organele de administrare fiscala nu au atributii in ceea ce priveste verificarea operatiunilor din declaratiile fiscale depuse de notari, cu atat mai mult cu cat nu este vorba de declaratii depuse in scopuri de TVA.

Astfel, referirea contribuabilului la organele fiscale competente din cadrul prevederilor pct 62 alin 2 din norme care reglementeaza in mod foarte clar procedura aplicabila in situatia constatarii nerespectarii prevederilor legale de catre persoanele impozabile care depasesc plafonul de scutire vizeaza in fapt referirea la organele de inspectie fiscala (care au competente din aceasta perspectiva, conform Codului de procedura fiscala, putand constata aceste aspecte cu ocazia controalelor efectuate) si nu la organele de administratie fiscala.

In contextul celor mentionate, trebuie subliniat, de asemenea, ca potrivit pct 62 alin. 1 din norme, persoanele care aplica regimul special de scutire conform art. 152 din Codul fiscal au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului de vanzari. Aceasta obligatie instituita de legislatia in domeniul TVA privind tinerea evidentelor realizate de astfel de persoane cu ajutorul jurnalului de vanzari are ca scop, intre altele, identificarea de catre persoana impozabila a momentului depasirii plafonului de scutire si, implicit, a datei la care trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA.

Mai mult, **legislatia in domeniul TVA nu instituie in sarcina organelor fiscale obligatia de a inregistra in scopuri de TVA din oficiu persoanele impozabile de la momentul la care acestea depasesc plafonul de scutire**, intrucat un astfel de demers nu este posibil avand in vedere raportul dintre resursele organelor fiscale si numarul persoanelor impozabile din Romania care aplica regimul special de scutire si care au obligatia urmaririi depasirii plafonului.

Din acest motiv, legislatia prevede ca organul fiscal inregistreaza din oficiu persoanele impozabile in scopuri de TVA **numai in situatia in care** ca urmare a controalelor efectuate constata ca acestea au depasit plafonul si nu si-au indeplinit obligatiile care le revin conform prevederilor legale de a solicita inregistrarea in scopuri

de TVA, precum si toate celelalte obligatii in materie de TVA derivate din acestea (colectarea TVA, facturare, depunerea deconturilor, etc.).

In ceea ce priveste momentul la care se poate efectua aceasta inregistrare din oficiu, trebuie subliniat ca aceasta se poate realiza pe toata perioada de prescriptie, respectiv 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabilul avea obligatia de a se inregistra din proprie initiativa (termenul de prescriptie fiind reglementat la art. 91 din Codul de procedura fiscala, republicat); legea fiscala nu prevede in mod specific ca inregistrarea din oficiu reprezinta o obligatie a organelor fiscale ce trebuie indeplinita intr-un termen anume, a carei nerespectare ar atrage consecinte de natura juridica de care sa profite persoanele impozabile care nu si-au indeplinit ori si-au indeplinit cu intarziere obligatiile prevazute de lege. Astfel, in timp ce art. 153 alin. (1) din Codul fiscal *prevede in mod expres obligatia contribuabililor persoane impozabile de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA, la momente clar stabilite* (dovada fiind sintagma "**trebuie sa solicite inregistrarea** in scopuri de TVA" in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit plafonul de scutire), iar art. 152 alin. (6) din Codul fiscal *prevede si consecinta juridica a nerespectarii acestei obligatii* de catre contribuabili (dreptul organelor fiscale de a pretinde taxa colectata), art. 153 alin. (7) din Codul fiscal *prevede doar faptul ca organele fiscale vor inregistra persoanele impozabile in scopuri de TVA* fie in urma solicitarii acestora, fie din oficiu (dovada fiind sintagma "**vor inregistra**" utilizata atat in cazul inregistrarii la cerere, cat si in cazul inregistrarii din oficiu).

In atare situatie, stabilirea naturii operatiunilor desfasurate din punct de vedere al TVA s-a realizat la data efectuarii inspectiei fiscale, moment la care s-a constatat ca in temeiul Codului fiscal, **modificat in acord cu dreptul comunitar**, contribuabilul ar fi avut obligatia de a se inregistra ca platitor de T.V.A. inca din anul 2011, caz in care s-au stabilit obligatiile principale si accesorii de la acel moment si pana la finalizarea actului de control.

A retine ca un contribuabil nu ar datora TVA pentru perioada respectiva, desi a depasit plafonul de 35.000 euro, ar insemna pe de-o parte ca s-ar realiza o discriminare intre persoanele care se inregistreaza de bunavoie ca platitori de TVA si persoanele care nu respecta aceasta obligatie, iar pe de alta parte ar crea premisele unei neconformari a dispozitiilor legale comunitare si nationale care ar fi natura sa conduca la o solutie de neplata a taxei.

In consecinta, momentul la care se realizeaza controlul ulterior cu privire la respectarea obligatiilor care ii revenea contribuabilului, poate fi oricand in cursul termenului de prescriptie de 5 ani, aspect care nu este de natura a intra in conflict cu principiile de drept european.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca este neintemeiata invocarea inregistrarii din oficiu de catre organul fiscal, avand in vedere ca la data efectuarii inspectiei fiscale contribuabilul era inregistrat in scopuri de T.V.A., asa cum rezulta din actele atacate, dar s-a inregistrat incepand cu data de 11.03.2015, in conditiile in care obligatia subzista inca de la data de 10.02.2011.

**3.2. Referitor la accesoriile aferente T.V.A. in suma de X lei (X lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente T.V.A. si X lei reprezentand penalitati de intarziere aferente T.V.A.):**

**Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente T.V.A. in suma de X lei, in conditiile in care la punctul 3.1. al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat doar o parte din debitul reprezentand T.V.A.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. X/15.07.2015, s-au stabilit pentru perioada 26.04.2011 – 15.07.2015, accesorii aferente T.V.A. in suma de X lei (X lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente T.V.A. si X lei reprezentand penalitati de intarziere aferente T.V.A.).

**In drept**, potrivit prevederilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> 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 dobânzi și penalități de întârziere.”**

**„Art. 120 - (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.**

**(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.(...)**

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

**„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.**

**(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.”**

Ulterior, incepand cu data de 01.07.2013 au intrat in vigoare prevederile O.U.G. nr. 50/2013, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Art. 120<sup>1</sup>. – (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”**

Incepand cu data de 1 martie 2014 au intrat in vigoare prevederile OUG nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:



„Art. 120 – (7) Nivelul dobânzii este de **0,03%** pentru fiecare zi de întârziere. (se aplică începând cu 1 martie 2014).”

„Art. 120<sup>1</sup> - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea 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. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

**Art. 120<sup>1</sup> - (2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere. [...]**”

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 intarziere.

Intrucat la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus admiterea in parte a contestatiei pentru T.V.A. in suma de X lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru T.V.A. in suma de X lei si tinand cont de principiul de drept “accesorium sequitur principale”, urmeaza a se dispune:

- respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente T.V.A. in suma totala de X lei (X lei + X lei), conform anexei nr.3 „Calcul accesorii TVA calculate pana la data de 14.07.2015”, anexata la adresa nr.X/22.02.2016, prin care Administratia Sector 3 a Finantelor Publice a completat referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.X/26.08.2015, situatia accesoriilor in suma de X lei se prezinta astfel:

Anul	Diferente inspectie	Diferente cumulate	Majorari	Penalitati
Trim.II.2011	X	X	X	
Trim.III.2011	X	X	X	
Trim.IV.2011	X	X	X	
Ianuarie 2012	X	X	X	
Februarie 2012	X	X	X	
Martie 2012	X	X	X	
Aprilie 2012	X	X	X	
Mai 2012	X	X	X	
Iunie 2012	X	X	X	
Iulie 2012	X	X	X	
August 2012	X	X	X	
Septembrie 2012	X	X	X	
Octombrie 2012	X	X	X	
Noiembrie 2012	X	X	X	
Decembrie 2012	X	X	X	
Trim.I.2013	X	X	X	X
Trim.II.2013	X	X	X	
Trim.III.2013	X	X	X	
Trim.IV.2013	X	X	X	
Ianuarie 2014	X	X	X	
	X	X	X	
Februarie 2014	X	X	X	

Martie 2014	X	X	X	
Aprilie 2014	X	X	X	
Mai 2014	X	X	X	
Iunie 2014	X	X	X	
Iulie 2014	X	X	X	
August 2014	X	X	X	
Septembrie 2014	X	X	X	
Octombrie 2014	X	X	X	
Noiembrie 2014	X	X	X	
Decembrie 2014	X	X	X	
Plata T.V.A. 22.04.2015	X	X	X	
Trim.I.2015	X	X	X	
Aprilie 2015	X	X	X	
Mai 2015	X	X	X	
Iunie 2015	X	X	X	
<b>Total</b>		<b>X</b>	X	X

0,02% = X (X lei x 479 zile )

**Total accesorii = X lei** (X lei + X lei +X lei).

- admiterea in parte a contestatiei pentru accesoriile aferente T.V.A. in suma totala X lei (X lei + X lei), care se compun din suma de X lei (X lei – X lei) reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente T.V.A. si X lei (X lei – X lei) reprezentand penalitati de intarziere.

### **3.3. Cu privire la anularea deciziei de instituire a masurilor asiguratorii..**

**Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.B. prin Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu analiza pe fond a cauzei, in conditiile in care contestatara nu se indreapta impotriva unui act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat in procedura administrativa.**

**In fapt**, prin contestatia inregistrata inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X/13.08.2015, contestatarul se indreapta si impotriva deciziei de instituire a masurilor obligatorii.

**In drept**, art.129 alin.(11) si art. 172 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

**“Art.129-(2) Se dispun măsuri asiguratorii sub forma popririi asiguratorii și sechestrului asiguratoriu asupra bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, precum și asupra veniturilor acestuia, când există pericolul ca acesta să se sustragă, să își ascundă ori să își risipească patrimoniul, periclîtând sau îngreunând în mod considerabil colectarea.”**

**„(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172.”**

**“Art. 172 Contestația la executare silită**

**(1)** Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea prevederilor prezentului cod de către organele de executare, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

**(2)** Dispozițiile privind suspendarea provizorie a executării silite prin ordonanță președințială prevăzute de art. 403 alin. (4) din Codul de procedură civilă nu sunt aplicabile.

**(3)** Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege.

**(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se reține ca D.G.R.F.P.B. nu se poate investi cu soluționarea acestui capat de cerere intrucat **competența materială de soluționare aparține instanței judecătorești**, motiv pentru care **se constată necompetența materială a Serviciului soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P.B.** privind capatul de cerere din contestația formulată de domnul X împotriva deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii, emisă de Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 125<sup>1</sup>, art. 126, art. 1X, art.128 alin.(1) și alin.(2), art.140, art.141 alin. (2) lit. f), art.145, art.146, art.147, art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct.3, pct. 23 (1), pct 62, pct. 66 din HG nr. 44/2004, Ordinul 1415/2009, art. 129, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art.172 și art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr. 1820/2014:

## DECIDE

**1.** Admite în parte contestația formulată de **X** în calitate de reprezentant al asocierii formate din soții X și X și anulează în parte Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoanele fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015 cu privire la:

- TVA în suma de X lei;

- accesorii aferente T.V.A. în suma totală X lei (X lei + X lei), care se compun din suma de X lei (X lei – X lei) reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente T.V.A. și X lei (X lei – X lei) reprezentând penalități de întârziere.

**2.** Respinge în parte ca neintemeiată contestația formulată de **X** în calitate de reprezentant al asocierii formate din soții X și X și anulează în parte Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală la persoanele fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. X/15.07.2015 cu privire la:

- TVA în suma de X lei;

- accesoriile aferente TVA în suma totală X lei, care se compun din suma de X lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și din suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA.

**3.** Constata lipsa competentei materiale a Serviciului solutionare contestatii 2 din cadrul D.G.R.F.P.B. a contestatiei formulata impotriva deciziei de instituire a masurilor asiguratorii.

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