

## **DECIZIA nr. 554/31.12.2010**

privind solutionarea contestatiei depusa de **domnul X**,  
înregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .2010

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 2, cu adresa nr..2010, înregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .2010, asupra contestatiei formulata de contribuabilul X, cu domiciliul in Bucuresti,, sector 2.

Obiectul contestatiei, înregistrata la Administratia Finantelor Publice sector 2 sub nr. .2010 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..2010 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr..2010, prin care s- a stabilit obligatia de plata in suma totala de lei, reprezentand TVA in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

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

**I.** Prin contestatie, contribuabilul precizeaza urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au depasit termenul legal de efectuare a inspectiei fiscale si invoca in sustinere prevederile art.100 alin.(1) lit.b) si art.102 din Codul de procedura fiscala.

Desi prin punctul de vedere din data de.2010 a contestat tratarea sa si a sotiei acestuia ca si o "asociere", iar in raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca toate tranzactiile au fost efectuate de catre domnul X si doamna **Y** ca fiind coproprietari, face referire in continuare la PF **X** ca reprezentant al celor doi soti, pe numele caruia este eliberat codul de identificare fiscala.

Acesta arata ca in mod abuziv si ilegal a fost încadrat in categoria persoanelor platitoare de TVA prin interpretarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, deoarece priveste persoanele care realizeaza venituri din activitatea continua de exploatare de bunuri corporale si nu din vanzari.

De asemenea, precizeaza ca a realizat vanzarile personal in cota parte indiviza detinuta in codevalmasie potrivit regimului comunitarii de bunuri asa cum rezulta din art.30 din Codul familiei, astfel incat regimul juridic aplicabil in momentul tranzactiilor este guvernata de regimul matrimonial al acestuia, neputand fi tinut pentru intreaga valoare contractuala.

Domnul **X** si doamna **Y** nu pot fi considerati o asociere de persoane deoarece contravine pct.3 (4) alin.(1) din Normele metodologice ale Codului fiscal, ce face referire la art.127 din Codul fiscal , iar acestia nu au optat pentru a fi tratati ca si asociere. De asemenea, invoca pct.3 (5) din aceleasi norme care stabileste ca implementarea grupului fiscal se face la cererea unui reprezentant al grupului cu prealabila aprobare a organului fiscal si arata ca nu a existat nici o cerere de solicitare a înregistrării unui grup fiscal.

Referitor la data nasterii obligatiei fiscale, contestatarul arata ca nu poate fi considerat persoana impozabila in perioada 2006-2009 deoarece potrivit art.127<sup>1</sup>alin.(2) din Codul fiscal, incepand cu 01.01.2010 situatiile in care persoanele fizice care efectueaza livrari de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate in norme, astfel incat rezulta ca pentru perioada anterioara persoanele fizice nu erau impozabile intrucat nu erau prevazute norme care sa expliciteze situatiile.

Tranzactiile imobiliare efectuate sunt tranzactii civile conform art.77<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol introdus prin Legea nr.163/2005. Aplicarea prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal este fara temei intrucat nu are in vedere ipoteza vanzarii de imobile din patrimoniul personal, iar extinderea aplicabilitatii acestui articol la anumite ipoteze care nu sunt prevazute expres de lege determina abuzivitatea oricarui act fiscal.

Dispozitiile pct.3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal nu ii sunt aplicabile deoarece nu se incadreaza in nici o categorie de persoane desemnate de aceste dispozitii, respectiv activitati de productie, comerciale sau prestari servicii, iar expresia "exploatarea bunurilor corporale" face referire la folosinta acestor bunuri care da caracter de continuitate activitatii purtatoare de TVA.

Prin procesul verbal nr.716216/25.09.2009, organul fiscal precizeaza ca au fost tranzactii civile cu caracter ocazional.

Prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal nu reprezinta temei legal pentru obligarea la plata TVA intrucat domeniul de reglementare al acestei exceptii e limitat la perioada ulterioara datei de 01.01.2008. Textul trebuie interpretat in sensul ca exista obligatie de plata de TVA numai daca persoana care a participat la instrainare dobandise calitatea de subiect fiscal, in ceea ce priveste plata de TVA, anterior operatiunii exceptate de la scutire.

Contestatarul arata ca la stabilirea datei la care a luat nastere obligatia de inscriere ca persoana platitoare de TVA, organul fiscal a luat in calcul avansurile incasate prin antecontract de vanzare cumparare, apreciind si calculand avansurile ca fiind pret al transferului de proprietate desi nu era transferat dreptul de proprietate.

Prin contestatia formulata, contestatarul arata ca in mod abuziv s-au aplicat retroactiv prevederile OUG nr. 39/2010 care prevede ca termenele in functie de care se stabileste nivelul penalitatilor de intarziere prevazute la art. 120<sup>1</sup> incep sa curga de la data intrarii in vigoare a prezentei ordonante de urgenta, iar organul de inspectie fiscala a calculat un procent de penalitate de 15% incepand cu data de 25.10.2007.

De asemenea, precizeaza ca s-a calculat "penalitate la penalitate", adica atat in baza prevederilor OUG nr.82/2010 cat si ale OUG nr.39/2010.

In concluzie, contestatarul contesta baza de calcul a penalitatilor aratand ca in timpul controlului a fost obligat sa devina persoana platitoare de TVA si i-a fost accesptata deducerea TVA in suma de lei inscrisa in declaratia 300 pentru luna octombrie 2010, acesta achitand suma de lei stabilita la control ca datorata, iar in mod logic penalitatile ar fi trebuit sa fie calculate la suma de lei.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. .2010, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, prin care au stabilit in sarcina domnului **X**, urmatoarele obligatii de plata:

- lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- lei reprezentand majorari de întârziere aferente.

**III.** Luând în considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contribabili documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestator si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada verificata este.2006-31.12.2009.

### **3.1. Referitor la TVA in suma de lei**

*DGFPMB prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada 2006 - 2007 constând în vânzari de constructii noi, asocierea reprezentata de persoana fizica X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, în conditiile în care pe de o parte a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.06.2007, iar pe de alta parte daca avansurile incasate in anul 2007 se iau in calcul la stabilirea plafonului de scutire privind TVA.*

**În fapt**, prin procesul verbal nr..2010, organul de inspectie fiscala a constatat ca in baza autorizatiei de construire nr..2006 a fost executata constructia a trei cladiri de locuit cu 24 apartamente pentru familia si familia, conform procesului verbal de receptie nr..2007, iar din sumele incasate prin vanzarea a 13 dintre apartamente a venit cota de 16% pentru si cota de 16% pentru Y.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. **725437/26.10.2010**, in perioada 22.12.2006-20.12.2007, persoanele fizice X si Y au incheiat un numar de 9 antecontracte de vanzare cumparare pentru un numar de 9 apartamente noi si un numar de 13 contracte de vanzare cumparare de constructii noi (apartamente), dupa cum urmeaza:

1. - in perioada 22.12.2006-12.04.2007, valoarea tranzactiilor efectuate de asocierea celor doua persoane fizice constand incheierea de antecontracte de vanzare cumparare de apartamente in baza carora a incasat avansuri in anul 2006 in suma de lei si pe perioada 01.01.2007-12.04.2007 in suma de lei ;

- in data de 12.04.2007 cifra de afaceri realizata de asociere, in suma de lei a depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care ar fi devenit platitoare de TVA incepand cu data de 01.06.2007;

2.- in perioada 12.04.2007-01.06.2007, valoarea tranzactiilor efectuate a fost in suma de lei constand in incheierea a 2 antecontracte de vanzare cumparare apartamente;

3.- in perioada 01.06.2007 - 31.12.2007, valoarea tranzactiilor ce intra in sfera TVA este in suma de lei careia ii corespunde TVA in suma de lei.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala nr. .2010, AFP Sector 2 a constatat ca operatiunile realizate de X si Y reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care asocierea dintre cele doua persoane avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, prin care au stabilit in sarcina domnului X, reprezentantul asocierii, obligatia de plata in suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atat in anul 2006 cat si in anul 2007:

„(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).”

Potrivit acestor prevederi legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în conditiile în care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 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 înseamna ca neîndeplinirea unei singure conditii determina neîncadrarea operatiunilor în categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata**.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atît în perioada 22.12.2006-31.12.2007:

„(1) Este considerata persoana impozabila **orice** persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, **activitati economice** de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.”

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

(1) În întelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie (...)

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata “**persoana**” ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal “**orice persoana fizica sau juridica**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125<sup>1</sup> pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are întelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;(...)

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu îndeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. **persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila.**”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în care “**desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**”

**Conform art. 127 alin. 2 din Codul fiscal** „*activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate*

**economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Prin urmare, o persoana fizica se considera ca a realizat o activitate economica în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata daca a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale.

În explicarea art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, la pct.2 (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabila pana la data de 31.12.2006, legiuitorul a precizat:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”

Începând cu data de 01.01.2007, prin norme s-a precizat:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, **nu va fi considerata activitate economica**, cu exceptia situatiilor în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Totodata, potrivit art. 128 alin.(1) si 134<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

"Art. 128. - (1) Este considerata **livrare de bunuri** transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.

(2) Se considera ca o persoana impozabila, care actioneaza în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achizitionat si livrat bunurile respective ea însasi, în conditiile stabilite prin norme.

(3) Urmatoarele operatiuni sunt considerate, de asemenea, livrari de bunuri, în sensul alin. (1):

a) **predarea efectiva a bunurilor catre o alta persoana, ca urmare a unui contract care prevede ca plata se efectueaza în rate sau a oricarui alt tip de contract care prevede ca proprietatea este atribuita cel mai târziu în momentul platii ultimei sume scadente, cu exceptia contractelor de leasing;**"

"Art. 134<sup>2</sup>- (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încaseaza avansul, pentru platile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac exceptie de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor si a taxei pe valoarea adaugata aferente importului, precum si orice avansuri încasate pentru operatiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezinta**

**plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata înainte de data livrării sau prestării acestora;"**

În baza prevederilor legale de mai sus rezulta ca avansurile incasate drept plata partiala a contravalorii bunurilor reprezinta o operatiune taxabila ce se are în vedere la stabilirea plafonului de 35.000 EURO pentru înregistrarea în scopuri de TVA , fiind tratata ca orice alta operatiune si genereaza exigibilitatea de TVA.

În acelasi sens s-a pronuntat si Directia Generala Legislatie si Proceduri Fiscale din cadrul ANAF prin adresa nr..

În situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie sa solicite potrivit art.153 alin.(1), pct.2, lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2007 - 31.12.2007: „*daca în cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depasit acest plafon;*”

Potrivit alin. (1) al art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabila în aceeasi perioada:

„(1) *Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*”

Totodata, potrivit alin. (6) al art. 152 din Codul fiscal:

„(6) *Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.*”

Potrivit pct. 62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr.44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2007, ce reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au atins sau au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel,

**“ În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

**a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificării**

**nerespectarii prevederilor legale.** *Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;”*

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia înregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia în 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 operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Având în vedere aceste prevederi legale, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de TVA daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.**

Pana la 01.01.2007, livrarile de constructii nu erau scutite de TVA.

Începând cu 01.01.2007, potrivit art.141, alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare Codul fiscal, este scutita de taxa pe valoarea adaugata:

*„ f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren construibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:***

- 1. teren construibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei în vigoare;*
- 2. constructie înseamna orice structura fixata în sau pe pamânt;*
- 3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformarii;*
- 4. o constructie noua cuprinde si orice constructie transformata astfel încât structura, natura ori destinatia sa au fost modificate sau, în absenta acestor modificari, daca costul transformarilor, exclusiv taxa, se ridica la minimum 50% din valoarea de piata a constructiei, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformarii; ”.*

În ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pâna la data de 01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. Începând cu 01.01.2007, legislatia în domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, în sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decât cele construibile. Astfel, vânzarile de constructii noi sau parti ale acestora si terenurile construibile, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a

exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Potrivit acestor prevederi 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, precum si a oricarui alt teren. Totodata, legiuitorul, în cadrul aceluiasi alineat, stipuleaza, ca exceptie, ca persoana impozabila care efectueaza livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, nu beneficiaza de scutire de taxa pe valoarea adaugata pentru aceasta livrare, daca si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil, astfel incat nu poate fi retinuta mentiunea contestatarului privind faptul ca domeniul de reglementare al exceptiei e limitat la o perioada ulterioara datei de 01.01.2008.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. **.2010**, in perioada.2006-31.12.2007, persoanele fizice X si Y, au realizat un numar de 13 de tranzactii constand in vanzari de constructii noi, dupa cum urmeaza:

1. - in perioada 22.12.2006-12.04.2007, valoarea tranzactiilor efectuate de asocierea celor doua persoane fizice constand incheierea unui numar de 6 antecontracte de vanzare cumparare de apartamente in baza carora a incasat avansuri in anul 2006 in suma de lei si pe perioada 01.01.2007-12.04.2007 in suma de lei;

- in data de 12.04.2007 cifra de afaceri realizata de asociere, in suma de lei a depasit plafonul de scutire de 35.000 EURO prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care ar fi devenit platitoare de TVA incepand cu data de 01.06.2007;

2.- in perioada 12.04.2007-01.06.2007, valoarea tranzactiilor efectuate a fost in suma de lei constand in incheierea a 3 antecontracte de vanzare cumparare apartamente;

3.- in perioada 01.06.2007 - 31.12.2007, valoarea tranzactiilor efectuate de asocierea celor doua persoane fizice a constat in incheierea unui numar de 13 contracte de vanzare cumparare de apartamente noi ce intra in sfera TVA, in valoare de lei careia ii corespunde TVA colectata in suma de lei.

Se retine ca operatiunile realizate de persoanele fizice X si Y, reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care asocierea dintre cele doua persoane avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2007.

Nu pot fi retinute argumentele contestatarului ca „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesiva a mai multor apartamente în decursul unui an fiscal în scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Conform prevederilor anterior invocate ale pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

In ceea ce priveste definirea notiunilor de activitate economica si persoane impozabile, in cuprinsul normelor date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (pct.3) se regasesc in plus fata de reglementarile existente si elemente directe care pot ghida persoanele raportului de drept fiscal, cu privire la includerea sau nu a operatiunilor privind tranzactiile imobiliare efectuate de persoanele fizice in categoria activitatilor economice pentru care se datoreaza TVA.



Prin adresa nr. a Directiei generale juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizeaza:

*„Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.(....)*

*Daca, de exemplu o persoana fizica, construiește un bloc de locuinte sau de birouri, chiar daca va realiza vânzarea printr-o singura tranzactie, operatiunea nu va putea fi considerata ocazionala, chiar daca în anul respectiv nu va mai efectua alte operatiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economica se considera a fi începuta în momentul în care a angajat costuri pentru investitia respectiva. (...)*

*In general, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, devine impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.”*

Fata de cele aratate nu se poate retine precizarea contestatareii potrivit careia prin H.G. nr.1620/29.12.2009, de modificare a H.G. nr.44/2004 se reglementeaza in mod expres notiunile de activitate economica, persoana impozabila si caracterul de continuitate, ci, asa cum chiar acesta arata, s-au clarificat situatii care comportau interpretari cu privire la derularea anumitor tranzactii imobiliare.

Or, asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, contribuabilii au realizat, in perioada 2006 - 2007, o valoare totala a tranzactiilor efectuate de asocierea celor doua persoane fizice privind vanzari de constructii noi in suma totala de lei, constand in incheierea a mai multor antecontracte de vanzare cumparare si contracte de vanzare cumparare.

Invocarea de catre contestatarii a faptului ca in speta este vorba de vanzari de imobile din patrimoniul personal nu prezinta relevanta, cata vreme fiecare apartament a fost vandut separat si a facut obiectul a cate unui contract de vanzare-cumparare.

Mai mult, contribuabilii au realizat in perioada 2006 - 2007 mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de apartamente, fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare cumparare, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

**Prin urmare, contribuabilii se considera ca au realizat o activitate economica în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, întrucât au realizat venituri cu caracter continuu din exploatarea bunurilor corporale, contrar sustinerilor acestora.**

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala nu au aplicat calculul TVA la fiecare persoana fizica, parte in raportul obligational se retin urmatoarele:

Conform dispozitiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3 (*dispozitii care nu instituie norme fiscale, nu reprezinta decat instructiuni privind completarea unui formular, astfel ca nu adauga si nici nu sunt contrare legii, in speta Legea nr. 571/2003*), cu privire la continutul si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala încheiat la persoana fizica, se specifica faptul ca:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

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

În cazul asocierilor se vor înscrie datele de identificare pentru fiecare persoana fizica asociata, precum si cota de distribuire pentru fiecare:

- numele, initiala tatalui si prenumele;

- codul numeric personal sau numarul de identificare fiscala;

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

- cota de distribuire.

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

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozitiile art. 125<sup>1</sup>, art. 127 alin. 9 si 10 si art. 152 alin. 1 din Codul fiscal, aplicabile incepand cu data de 01.01.2007:

**"Art. 125<sup>1</sup>.** - (1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. persoana impozabila are întelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta persoana fizica, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica."

**"Art. 127** - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate în numele asocierii sau organizatiei respective.

(10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

**"Art. 152.** - (1) Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent în lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)."

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 TVA pentru livrarea unui bun imobil, actioneaza in numele asocierii si nu in nume propriu. Prin urmare, plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte, asa cum eronat au retinut contestatarii.

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .2010:

- tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate, asa cum am subliniat anterior, de persoana fizica **X**, impreuna cu sotia sa, doamna **Y**, ca fiind coproprietari, motiv pentru care ambele persoane reprezinta parte in aceste operatiuni/activitati economice desfasurate;

- intre cele doua persoane nu exista un contract de asociere;

-organele de control mentioneaza expres ca persoana desemnata sa reprezinte asocierea este domnul **X**.

Prin urmare, cele doua persoane (domnul X si doamna Y) au constituit o asociere intre persoane fizice, asociere ce nu da nastere unei persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratata ca o asociere in participatiune), pentru operatiunile din sfera TVA ale asocierii utilizandu-se, in mod corect, calitatea de platitor a domnului X.

Referitor la invocarea de catre contestatar a faptului ca tranzactiile imobiliare au natura civila, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unui bun imobil este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale (Codul familiei, Codul civil). Drept pentru care, tranzactiile efectuate de contribuabili (vanzarea de constructii noi), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoana fizica care realizeaza în cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de constructii noi, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, contrar sustinerilor contribuabililor, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Mai mult, independent de calificarea tranzactiilor din Codului Civil, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform carora "in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal."

De altfel, asa cum rezulta din constatările organului de inspectie fiscala intentia contestatarilor a fost aceea de a desfasura activitati economice in conditiile in care a obtinut autorizatia de constructie nr..2006, construind un numar de 3 cladiri de locuit cu 24 apartamente. Ori, a considera ca cele 24 de apartamente sunt construite in scop personal este total neintemeiat in conditiile in care parte din acestea au si fost vandute. Apare evident ca intentia a fost aceea de a nu desfasura tranzactii cu imobile ocazional ci cu caracter de continuitate.

De asemenea, nici invocarea de catre contestatar a faptului ca abia din 01.01.2010 au fost prevazute conditiile pentru impozitarea cu TVA a persoanelor fizice ce desfasoara tranzactii cu bunuri imobile este neintemeiata in conditiile in care definirea persoanei impozabile si a activitatilor economice a fost prevazuta inca din Legea nr.345/2002, adica incepand cu 01.06.2002.

Referitor la invocarea de catre contestatar a depasirii termenului de 3 luni in efectuarea inspectiei fiscale, nu este intemeiata in conditiile in care potrivit ordinului de serviciu nr.613/01.09.2010, inspectia fiscala s-a efectuat in perioada 01.09-22.10.2010.

Procesul verbal incheiat in data de.2009 a fost incheiat in urma unei cercetari la fata locului, iar in acesta se mentioneaza ca domnul X a realizat tranzactii imobiliare numai in anul 2007. Concluzia ca nu se incadra in categoria persoanelor impozabile platitoare de TVA este a contestatarului si nicidecum a organului fiscal, aspect sustinut de mentiunea "prin declaratia".

În consecinta, asa cum au constatat organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2, începând cu anul 2007, contestatarii, in calitate de sot si sotie, au vandut 13 apartamente noi detinute in coproprietate, motiv pentru care asocierea dintre acestia a fost tratata ca o asociere in participatiune, devenind persoana impozabila, conform prevederilor art.127 din Codul fiscal, iar domnul X, in calitate de reprezentant al asocierii, a devenit responsabil pentru plata TVA.

În calitate de persoana impozabila, aceasta avea obligatia potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 „**sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatarii depasirii.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. .2010, se retine ca *persoana impozabila* (asocierea dintre doamna X si domnul Y), a depasit plafonul de scutire în luna aprilie 2007, având obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata începând cu data de **01.06.2007**.

Intrucat pâna la data efectuării inspectiei fiscale asociatia nu se înregistrase ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 152 alin. 3, 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**”, respectiv începând cu data de 01.06.2007 când persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si pâna la data .2010.

Asa cum s-a retinut mai sus, vânzarile de constructii noi, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, cu mentiunea ca numai în anul 2007, aceste prevederi sunt conditionate de faptul ca livrarile respective sunt efectuate de o persoana impozabila care si-a exercitat ori **ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere** total sau partial a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia, transformarea sau construirea de imobile.

Prin urmare, este evident ca vanzarea acelor apartamente reprezinta o activitate cu caracter de continuitate si ca apartamentele nu au fost folosite in scopuri personale. De asemenea, apartamentele indeplinesc conditiile prevazute de lege pentru a fi considerate noi in sensul TVA si pentru a fi excluse de la scutirea de TVA prevazuta la art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

In consecinta, sotii se incadreaza in situatia descrisa mai sus lit. c), respectiv sunt persoana impozabila in contextul livrării acestor apartamente, iar livrarea apartamentelor reprezinta o operatiune taxabila supusa cotei de 19% de TVA.

Dificultatea stabilirii obligatiilor ce le revin sotilor, din punct de vedere al TVA, in situatia prezentata nu consta in stabilirea daca operatiunea in cauza este taxabila, intrucat acest fapt este evident, ci in regimul imobilului respectiv, care este detinut in coproprietate de sotii. Prin urmare, aceasta problema este mai mult de natura juridica, decat de legislatie in domeniul TVA.

Avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, in situatia in care persoanele fizice vand bunuri detinute in coproprietate, pentru stabilirea plafonului acestea vor fi analizate ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, in conformitate cu prevederile art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, insa trebuie avut in vedere ca coproprietarii bunului imobil pot actiona, in scopul vanzarii acestuia, in numele asocierii sau in nume propriu.

Fata de 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 lei aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de constructii noi în anul 2007, motiv pentru care pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca neîntemeiata.

### 3.2.Referitor la suma de lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata

**Cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 2 a stabilit corect prin Decizia de impunere nr. .2009, obligatia de plata a sumei de lei reprezentand accesorii aferente TVA, 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. .2010, AFP sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii aferente TVA in suma totala de lei, calculate pe perioada.2007-.2010.

**In drept**, dispozitiile art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat aplicabil pana la 01.07.2010 prevad:

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

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

(...)

**(7) Nivelul majorarii de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

Ordonanta de urgenta nr.39/2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aplicabila cu 01.01.2007 prevede:

**“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”**

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

(...)

**(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”**

**Art. 120<sup>1</sup>-(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:**

**a) daca stingerea se realizeaza în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de întârziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;**

**b) daca stingerea se realizeaza în urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de întârziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;**

**c) dupa împlinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de întârziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.”**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen accesorii. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

In ceea ce priveste penalitatea de intarziere in cota de 15% nu poate fi retinut argumentul contestatarului privind aplicarea retroactiva a prevederilor art.120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, intrucat baza de calcul a acesteia o reprezinta obligatia TVA ramasa nestinsa la data de 01.07.2010, respectiv suma de lei.

Invocarea de catre contestatar a faptului ca organul fiscal avea obligatia de a tine seama la calculul accesoriilor de suma de lei rezultata din decontul de TVA depus la organul fiscal in data de 01.11.2010 nu poate fi retinut intrucat in perioada pentru care a fost stabilita diferenta de TVA, contestatarul nu era inregistrat ca platitor de TVA, dreptul la deducerea TVA fiind numai pentru persoanele impozabile care au respectat toate prevederile legale vizand TVA. A accepta punctul de vedere al contestatarului ar echivala cu golirea de continut a dispozitiilor legale care prevad la pct. 61 alin.(6) 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, care prevad:

*“Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.”*

Referitor la suma de lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .2010, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta alte argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de **lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7, art. 125<sup>1</sup>, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1) si alin.(2), art. 134<sup>2</sup>, art.152 alin.(1), respectiv alin.(3), art.153 alin.(1), art.141 alin.(2) lit.f), art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.2 alin.(1), respectiv pct.3 alin.(1), pct.62 (2), pct.61 (6) si pct.66 (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, OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate în activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice si ale art.119, art.120, art.120<sup>1</sup> si art.216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

## **DECIDE**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de persoana fizica **X** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..2010 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 2, prin care s-au stabilit, urmatoarele obligatii de plata:

- lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- lei reprezentand majorari de întârziere aferente.

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