



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
dl. .X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, cu privire la contestația depusă de dl. **.X., CNP x**, cu domiciliul în localitatea x, jud. Ilfov, reprezentată convențional prin avocat x conform împuternicire avocațială nr. x existentă în original la dosarul cauzei.

Obiectul contestației înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, îl constituie Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, **comunicată prin poștă la data de 17.01.2017**, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând: TVA în sumă de x lei și accesorii TVA în sumă de x lei.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **17.01.2017**, prin poștă, așa cum reiese din confirmarea de primire existentă în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov la data de **09.02.2017**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **dl. .X.**, cu privire la Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane

fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au emis Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale, prin care au stabilit în sarcina domnului .X. obligații de plată suplimentare în sumă totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2008-31.12.2012;
- x lei dobânzi/majorări de întârziere TVA, calculate de la 26.04.2008 până la 16.12.2016.
- x lei penalități de întârziere TVA, calculate de la 01.07.2010 până la 16.12.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza informațiilor existente în baza de date a AJFP Ilfov și a declarațiilor informative (D208) privind impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal depuse de notarii publici, că domnul .X. împreună cu soția acestuia, doamna x, au efectuat tranzacții cu bunuri imobile supuse regimului de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Urmare tranzacțiilor desfășurate, soții x au încasat în luna ianuarie 2008 suma de x euro, reprezentând plată în avans aferentă contractului de vânzare cumpărare nr. x, depășind astfel plafonul de scutire de TVA. Domnul .X. a fost considerat de către organele fiscale reprezentant al familiei sale, considerată în speță asocierie fără personalitate juridică, constituită prin actul căsătoriei. Urmare depășirii plafonului de TVA aceasta nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii ianuarie 2008 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2008.

Întrucât domnul .X. nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.03.2008 – 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA.

Astfel, urmare constatărilor, diferențele stabilite de organele fiscale reprezentând TVA de plată au fost în sumă de **x lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă totală de **x lei**.

II. Prin contestația formulată, dl. **.X.** solicită desființarea Raportului de inspecție fiscală nr. x și a Deciziei de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale pentru următoarele motive și considerații:

- rezultatele inspecției fiscale întreprinse de către organul fiscal, ce au vizat perioada 01.01.2008-31.12.2012, nu se încadrează în situația expusă de către reprezentantul instituției cu atribuții de control, putându-se aplica scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută de art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal;

- impunerea plății acestor sume de bani nu este conformă principiilor de ordine publică din Codul Fiscal, contestatarul considerând inechitabilă și injustă Decizia de impunere în întregul său cuprinzând și majorările de întârziere calculate într-o manieră eronată. Contestatarul consideră că în lumina noilor dispoziții legale prevăzute în Codul Fiscal și Codul de Procedură Fiscală nu se mai justifică însăși impunerea în discuție.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

3.1 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire și dacă tranzacțiile imobiliare desfășurate în anii 2008-2012 pot fi considerate ca fiind scutite de TVA.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. x organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au verificat persoana fizică **.X.** pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2008-2012 și au constatat că domnul **.X.** împreună cu soția acestuia x au efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

În anul 2008 au efectuat un număr de **2 tranzacții**, astfel:

1.Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil situat în comuna x, jud. Ilfov, **și teren** reprezentând cota indiviză de 1/5 aferentă lotului 3, construcție edificată pe terenul - lot 3 potrivit autorizației de construire nr. x eliberată de

Primăria x, cu numărul x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro la data de 22.10.2007 în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro la data de 10.01.2008 în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro la data de 05.03.2008 în baza contractului de credit nr. x.

2.Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil (teren și construcție) și cota indiviză de 1/5 din părțile comune care deservesc imobilul (spatiu tehnic, drum de acces) situat în comuna x, jud. Ilfov, edificat pe lot 1 potrivit autorizației de construire nr. x eliberată de Primăria x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr.x;
- x euro în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr.x;
- x euro în baza contractului de credit nr. x.

În anul 2009 au efectuat un număr de **1 tranzacție**, astfel:

1.Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil (teren și construcție) situat în comuna x, jud. Ilfov și cota indiviză de 1/2 din cota de indiviză de 1/10 din terenul reprezentând drum de acces, construcție edificată potrivit autorizației de construire nr. x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro achitați la data autentificării antecontractului de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro achitați la data autentificării actului adițional nr. x;
- x euro achitați la data autentificării contractului;
- x euro se vor achita din creditul acordat cumpărătorilor în baza contractului de credit nr. x.

În anul 2010 au efectuat un număr de **4 tranzacții**, astfel:

1. Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare apartament nr.4 situat în comuna x jud. Ilfov și dreptul de proprietate asupra cotei indivize de 1/9 din terenul aferent construcției și cota indiviză de 1% din drumul de acces spre calea publică, apartament edificat potrivit autorizației de construire nr. x și recepționat **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare.

2. Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil situat în comuna x jud. Ilfov, identificat ca lot nr.2 compus din teren intravilan curți – construcții în suprafață de 194 mp din care construcție 66mp și cota indiviză de 1/5 corespunzătoare unei suprafețe de 115,5 mp din totalul terenului, construcție edificată potrivit autorizației de construire nr. x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al

vânzării a fost de x euro, achitat integral la data autentificării contractului de vânzare – cumpărare.

3. Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil situat în comuna x jud. Ilfov, identificat ca lot nr.9 compus din apartamentul nr.9 împreună cu o cotă de 1/9 din părțile șo dependențele construcției și cota indiviză de 1% din drumul de acces, imobil edificat potrivit autorizației de construire nr. x și recepționat **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro achitați la data autentificării antecontractului de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro în numerar achitați la data autentificării contractului;
- x euro se vor achita din creditul acordat cumpărătorilor în baza contractului de credit nr. x.

4. Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil-apartament nr.5 (lot 5) situat la etajul 2 al imobilului construcție C1 situat în comuna x jud. Ilfov, împreună cu o cotă de 14,52% din dependențe și cota indiviză din teren și din drumul de acces, construcție edificată potrivit autorizației de construire nr. x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro achitați la data autentificării antecontractului de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro achitați la data autentificării contractului;
- x euro achitați x eur în contul vânzătoarei x și x euro în contul vânzătoarei x potrivit contractului de credit nr x.

În anul 2012 au efectuat un număr de **1 tranzacție**, astfel:

1. Contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare apartament nr.6, situat la etaj.1 al construcției C1 situată în comuna x, jud. Ilfov și terenul aferent apartamentului și cota de 1/2 din terenul intravilan în suprafață de 432 mp, construcție edificată potrivit autorizației de construire nr.x și recepționată **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**. Prețul total al vânzării a fost de x euro, achitat astfel:

- x euro achitați în baza promisiunii de vânzare cumpărare nr. x;
- x euro achitați la data autentificării contractului;
- x euro se vor achita din creditul acordat cumpărătorilor de x.

În urma analizei acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. **.X.** (desemnat ca reprezentant al asocierii) a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2008 și că, la sfârșitul lunii ianuarie 2008, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x euro, depășind plafonul de TVA de 220.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii ianuarie 2008 să se înregistreze în

scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2008 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, obligație neîndeplinită de aceasta.

Drept urmare, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, ținând cont și de taxa deductibilă pe care ar fi avut dreptul să o deducă. Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, calculată prin procedeul sutei mărite aplicând cotele de TVA în vigoare la data efectuării tranzacției **asupra tranzacțiilor care se încadrează în sfera TVA**, astfel:

- pentru sumele încasate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.x, sume încasate după data la care contribuabilul ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA, respectiv x eur încasați la data de 05.03.2008 (echivalentul a x lei) s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei;

- pentru sumele încasate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.x, respectiv x eur (echivalentul a x lei) s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei.

Pentru construcțiile edificate și recepționate în anii 2007 și 2008, care au fost vândute în anii 2009, 2010 și 2012, fiind catalogate construcții vechi, organele de inspecție fiscală nu au colectat TVA.

În drept, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile și persoanele impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu anul 2008:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

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

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

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

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

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

„ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(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.

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care **sunt realizate de o persoană impozabilă**, așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar **livrarea bunurilor rezultă din una din activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal.

„ART. 128 Livrarea de bunuri

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.”

Potrivit art.128 predarea efectivă a bunurilor către altă persoană, ca urmare a oricărui tip de contract ce prevede transferul de proprietate este considerată livrare de bunuri, excepție făcând contractele de leasing.

Mai mult, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul ANAF referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale [...]. În general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune impozabilă constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. (2), lit.f)”

La art.125¹ alin.(1) pct.18-21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

„ART. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

[...]

18. **persoană impozabilă** are înțelesul [art. 127](#) alin. (1) **și reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;**

[...]

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile [art. 127](#) alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană** reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;

[...]"

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin.(1) al aceluiași act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 141 alin.(2), lit.f) , art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se rețin următoarele aspecte legale:

„ART. 141 Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării

(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

[...]

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

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

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

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

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

Norme metodologice Art. 141 al.2 f)

Pct. 37. (1) În sensul [art. 141](#) alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, terenul pe care este construit un bun imobil, inclusiv terenul aferent unui bun imobil, urmează regimul bunului imobil dacă sunt proprietăți indivizibile.

(2) Se consideră a fi data primei ocupări, în cazul unei construcții care nu a suferit transformări de natura celor menționate la pct. 4 al art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, data semnării de către beneficiar a procesului-verbal de recepție definitivă a acesteia. În cazul unei construcții realizate în regie proprie, data primei ocupări este data documentului pe baza căruia bunul este înregistrat în evidențele contabile drept activ corporal fix.

[...]

(4) O construcție care nu a fost ocupată în sensul prevăzut la alin. (2) va fi considerată o construcție nouă până la data primei ocupări, chiar dacă livrarea intervine înainte de această dată.

[...]"

Conform prevederilor legale antecitate se reține că scutirea de TVA nu se aplică pentru livrările de construcții noi, a unei părți a acestora sau a unui teren constructibil. Se consideră livrare de construcție nouă, livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări / utilizări a construcției, unde data primei ocupări înseamnă data semnării de către beneficiar a procesului verbal de recepție definitivă.

„ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, 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 solicita 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 a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii** care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele 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. 125¹](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

[...]

(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 în decursul unui an calendaristic, 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](#).

Norme metodologice Art. 152 al.6

Pct. 62. [...]

(2) În sensul [art. 152](#) alin. (6) din Codul fiscal, **în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat**

înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată 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 impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;
[...]"

„ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), 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, 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 depășit acest plafon;

[...]

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului fiind constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri (exclusiv taxa), inclusiv livrările scutite cu drept de deducere și fără drept de deducere. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea 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.

În situația în care organele de inspecție fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada

scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În speță, organele de inspecție fiscale au constatat că domnul .X. a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2008 și că, la sfârșitul lunii ianuarie 2008, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x eur, depășind plafonul de TVA de 220.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii ianuarie 2008 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.03.2008 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.03.2008 contribuabilul avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de aceasta. Drept urmare, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de TVA. La stabilirea taxei pe valoarea adăugată s-a ținut cont numai de tranzacțiile care aveau ca obiect construcții noi și anume:

- construcția ce face obiectul **contractului de vânzare – cumpărare nr.x** situată în comuna x, jud. Ilfov, edificată pe terenul - lot 3 potrivit autorizației de construire nr. x eliberată de Primăria x, județul Ilfov, cu numărul x și **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**, construcție vândută la data de 05.03.2008 pe care organele fiscale au încadrat-o în sfera operațiunilor taxabile având în vedere faptul că se respectă condiția de livrare până cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, în speță 31.10.2007, data la care s-a întocmit procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor;

- construcția ce face obiectul **contractului de vânzare – cumpărare nr.x** situată în comuna x, jud. Ilfov, edificată pe lot 1 potrivit autorizației de construire nr. x eliberată de Primăria x, județul Ilfovși **potrivit procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr.x**, construcție vândută la data de 18.08.2008 pe care organele fiscale au încadrat-o în sfera operațiunilor taxabile având în vedere faptul că se respectă condiția de livrare până cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, în speță 31.10.2007, data la care s-a întocmit procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor.

Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, calculată prin procedeul sutei mărite aplicând cotele de TVA în vigoare la data efectuării tranzacției asupra tranzacțiilor care se încadrează în sfera TVA, astfel:

- pentru sumele încasate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.x, sume încasate după data la care contribuabilul trebuia să se înregistreze în

scopuri de TVA, respectiv x eur încasați la data de 05.03.2008 (echivalentul a x lei) s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei;
- pentru sumele încasate în baza contractului de vânzare – cumpărare nr.x, respectiv x eur (echivalentul a x lei) s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei.

Pentru construcțiile edificate și recepționate în anii 2007 și 2008, care au fost vândute în anii 2009,2010 și 2012, fiind catalogate construcții vechi, nu s-a colectat TVA.

Deși persoana impozabilă .X. nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean solicitându-i acestuia documentele referitoare la achizițiile de bunuri și servicii: devize de lucrări, note de recepții a lucrărilor, contractele încheiate cu prestatorii de servicii și orice alte documente aferente obiectivelor de investiție din perioada 2008 în vederea stabilirii sumei de TVA cu drept de deducere. Contribuabilul nu a pus la dispoziția organelor de control niciun document, declarând pe propria răspundere că „*nu deține niciun document justificativ (facturi) cu privire la materialele de construcții*” așa cum rezultă din Anexa 6.

Referitor la motivele invocate de contribuabil în contestație, respectiv:

- indicarea art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și a afirmației că rezultatele inspecției nu se încadrează în situația expusă de reprezentantul instituției cu atribuții de control;
- impunerea plății acestor sume nu este conformă principiilor de ordine publică din Codul Fiscal, fiind inechitabilă și injustă

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât contribuabilul nu motivează afirmațiile sale și nu indică și cauzele care au dus la aceste concluzii.

În consecință, organele de inspecție fiscale au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a domnului .X. și au procedat la stabilirea de obligații suplimentare de plată reprezentând TVA în sumă de x lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2 Referitor la accesorii TVA în sumă totală de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează accesoriile la TVA stabilite de organele fiscale, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca fiind datorată taxa pe valoarea adăugată stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice au fost calculate accesorii, astfel:

- majorări de întârziere pentru perioada 26.04.2008 – 16.12.2016 în sumă totală de x lei;
- penalități de întârziere pentru perioada 01.07.2010 – 16.12.2016 în sumă totală de x lei.

În drept, potrivit art.119 și art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul pe procedură fiscală, republicată, se rețin următoarele:

„Art. 119 Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

[...]”

“Art. 120 Majorări de întârziere

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

[...]

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

Ulterior, începând cu data de 1.07.2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu “dobânzi” și “penalități” de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 Dobânzi

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

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

[...]

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

“Art. 120¹ Penalități de întârziere

(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, începând cu data de 1 octombrie 2010 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 88/2010, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 120 - (7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Începând cu data de 1 martie 2014 au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 8/2014, care a modificat art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 120 (7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere.”

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.173, art.174 și art. 352 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

[...]

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la [art. 227](#) alin. (8).”

“ART. 174 Dobânzi

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

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

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor de impunere 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.”

“ART. 352 Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora domnul .X. datorează diferența suplimentară de TVA, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmază a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.126, alin.(1), art. 127 alin.(1) și (2), art.128, alin.(3) lit.a, art. 125¹ alin.(1), pct.18-21, art. 141 alin.(2), lit.f), art. 152 alin.(1), alin.(2), alin.(6), art. 153 alin.(1), lit.b), alin.(6), alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare , pct.37 alin.(2), pct.62 alin.(2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120 , art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 173, art. 174, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul .X. împotriva Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând: TVA în sumă de x lei și accesorii TVA în sumă de x lei.**

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov sau Tribunalul București.