

D E C I Z I A nr.332/92/09.03.2015

privind soluționarea contestației formulată de domnul X din Timișoara, prin Cabinet de Avocat Y din Timișoara înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../16.02.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../09.02.2015 de către AJFP Hunedoara, Inspekția fiscală asupra contestației formulată de domnul X, CNP ..., cu domiciliul în localitatea ..., prin Cabinet de Avocat Y, cu sediul în localitatea ..., conform împuternicirii avocațiale nr.../26.01.2015, aflată în original la dosarul cauzei.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../23.12.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspekția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Inspekția fiscală și care vizează suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspekție fiscală nr.../23.12.2014.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspekție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către petent a Raportului de inspekție fiscală nr.../23.12.2014, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.../23.12.2014 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspekția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspekție fiscală nr.../23.12.2014.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila Cabinetului de Avocat Y din Timișoara.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.a) din OG nr.92/2003 Republicată, privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatorul solicită anularea deciziei de impunere ca fiind nelegală, arătând următoarele:

Imobilele au fost cumpărate, respectiv construite pentru scopuri personale și nu în considerarea desfășurării unei activități economice, între situația analizată (vânzarea imobilelor) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) neexistând nicio legătură demonstrabilă. Societatea nu a colectat TVA, nu a dedus TVA, motiv pentru care nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA și nici nu a fost declarată din oficiu, nefiind persoană impozabilă în acest sens.

A fost impus doar unul din soți, în timp ce tranzacțiile au fost efectuate împreună cu soția, invocând în susținere textul de lege aferent art.127 alin.(1), (2), (2¹) din Codul fiscal și afirmând totodată că singura referire la bunurile imobile deținute în coproprietate de o familie este prevăzută la alin.(6) al pct. 3 din Normele metodologice, caz în care, unul din soți va fi desemnat să îndeplinească obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea bunurilor imobile.

În materia stabilirii impozitului pe venit, potrivit prevederilor art.85 din Codul fiscal, venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor deținute în comun, se atribuie proporțional cu cotele părți pe care aceștia le dețin, fiecare soț răspunzând individual de obligațiile fiscale.

De asemenea, art.89 alin.(1) lit.a) din Codul de procedură fiscală, prevede că, atunci când venitul este realizat de mai multe persoane, decizia va cuprinde și repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului, iar conform prevederilor art.28 alin.(2) lit.d) din Codul fiscal, soții nu pot fi privați nici ca o asociere fără personalitate juridică, asocierea trebuie să furnizeze informații cu privire la partea de venituri și cheltuieli atribuită fiecărui asociat, precum și partea de impozit care a fost plătit în numele fiecărui asociat.

Toate aceste argumente conduc la concluzia că fiecare din soți este o persoană impozabilă distinctă, iar organul de inspecție fiscală trebuia să stabilească obligații fiscale fiecăruia.

De asemenea, petentul contestă nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA la momentul exigibilității taxei, în condițiile în care a fost considerat retroactiv ca fiind persoană impozabilă.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii, petentul contestă cuantumul și modul de calcul, arătând că solicitarea accesoriilor într-un asemenea cuantum este o măsură administrativă care încalcă principiul proporționalității.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../23.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../23.12.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală, urmare efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2009 - 30.09.2014, au constatat următoarele:

Din analiza informațiilor existente în bazele de date ale ANAF, constituite prin prelucrarea datelor din “Declarația informativă privind impozitul pe veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare” depusă de către notarii publici, s-a constatat că, în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, persoana fizică X, împreună cu soția sa, X1, au realizat venituri din tranzacții imobiliare, care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată. Valoarea tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada sus menționată, este în sumă de 3.689.802 lei.

În vederea clarificării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea fiecărei tranzacții imobiliare realizate de domnul X, împreună cu soția.

O parte din contractele de vânzare - cumpărare încheiate de domnul X, împreună cu soția X1 (cinci contracte autentificate sub numerele .../02.11.2007, .../23.06.2010, .../12.08.2010, .../31.08.2010 și .../18.03.2011), au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în data de 22.10.2014, prin avocat Y, în calitate de avocat împuternicit.

Prin adresa nr.../05.11.2014 întocmită de organele de inspecție fiscală, au fost solicitate copii aferente contractelor de vânzare - cumpărare efectuate în perioada 2009 - 2014, exceptând cele predate, precum și alte documente necesare stabilirii stării de fapt fiscale privind tranzacțiile imobiliare efectuate.

Datorită faptului că documentele solicitate nu au fost puse la dispoziție de către domnul X și nici de către avocat Y, în calitate de împuternicit, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea de adrese către notarii publici care au autentificat documentele respective, în conformitate cu datele din “Declarațiile informative privind impozitul pe veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare” depuse de către aceștia.

A. Cu privire la modul de dobândire a imobilelor care ulterior au făcut obiectul tranzacțiilor imobiliare în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014

1) Prin contractul de vânzare-cumpărare, autentificat sub nr.../02.11.2007, domnul X, împreună cu soția, au dobândit prin cumpărare dreptul de proprietate asupra imobilului constând în teren, în suprafață de 577 mp, situat în Timișoara,

Conform autorizației de construire nr.../18.09.2008 și modificată prin autorizația de construire nr.../30.12.2008, Primăria municipiului Timișoara, autorizează executarea lucrărilor de construire locuințe colective și servicii: D+P+2E+M (apartamente, birouri, locuri parcare).

Recepția lucrărilor a fost finalizată în data de 24.06.2009, conform PV de recepție nr.1/24.06.2009.

Prin actul de apartamentare autentificat sub nr.../29.09.2009, au consimțit la apartamentarea imobilului în 18 imobile (birouri SAD și apartamente) și locuri parcare, având părți comune aferente, precum și teren construit și neconstruit, cu numere cadastrale noi cuprinse între nr...-C1-U19 și nr...-C1-U36.

Ulterior prin actul de dezmembrare autentificat sub nr.../02.08.2010, imobilul cu număr cadastral ...-C1-U31, se dezmembrează în două apartamente, cu numere cadastrale ...-C1-U37 și ...-C1-U38.

De asemenea, conform act autentificat sub nr.../10.04.2012, subapartamentează apartamentul 10 (mansarda 2) cu număr cadastral ...-C1-U36, în patru apartamente (10,11,12,13) cu numere cadastrale ...-C1-U43, ...-C1-U44, ...-C1-U45 și ...-C1-U46.

2) Prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 03.11.2009, domnul X, împreună cu soția, au dobândit prin cumpărare, dreptul de proprietate asupra imobilului în suprafață de 751 mp constând în curți construcții 340 mp și teren intravilan 411 mp, situat în Timișoara, ...

Cu privire la tranzacțiile imobiliare efectuate

În anul 2009

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 14.10.2009, vând doamnei ..., apartamentul nr.9, mansardă, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 19.10.2009, vând domnului ... și doamnei ..., imobilul SAD 5, parter, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 20.10.2009, vând doamnei ..., imobilul SAD 3, demisol, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 29.10.2009, vând domnului ..., imobilul SAD 4, demisol, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 18.11.2009, vând domnului ..., în nume propriu și în calitate de mandatar al numiților ... și ..., următoarele imobile:

- imobilul SAD 6, parter, situat în Timișoara, ...;
- imobilul SAD 7, parter, situat în Timișoara, ...;
- imobilul SAD 8, parter, situat în Timișoara, ...;

În anul 2010

- Conform Contract de vânzare - cumpărare autentificat sub nr.../04.02.2010, vând doamnei ..., apartamentul nr.3, etaj I, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../19.03.2010, vând doamnei ..., imobilul SAD 1, demisol, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../ 08.06.2010, vând doamnei ..., apartamentul nr.1, etaj I, situat în Timișoara, ...;

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../17.06.2010, vând doamnei ..., imobilul SAD 1, demisol, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../23.06.2010, vând numiților ... și ..., apartamentul nr.6, etaj II, situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../12.08.2010, vând soților ... și ..., apartamentul nr.5, etaj II și loc de parcare nr.9, situate în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../31.08.2010, vând domnului ..., apartamentul nr.4 și apartamentul nr.5A, etaj II și loc de parcare nr.4, situate în Timișoara, ...;

În anul 2011

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../18.03.2011, vând soților ... și ..., apartamentul nr.2, etaj I și loc de parcare nr.2, situate în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../15.12.2011, vând doamnei ... și domnului ..., apartamentul nr.8, mansardă și loc parcare 10, situate în Timișoara, ...;

În anul 2012

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../06.02.2012, vând soților ... și ..., apartamentul nr.7, mansardă și locul de parcare nr.5, situate în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../31.05.2012, vinde doamnei ..., apartamentul nr.12, mansardă (10/3), situat în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../31.05.2012, vinde domnului ..., apartamentul nr.11, mansardă (10/2), situat în Timișoara, ...;

În anul 2013

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../25.01.2013, vând doamnei ..., căsătorită cu ..., apartamentul nr.13, mansardă (10/4) și loc de parcare nr.11, situate în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../28.02.2013, vând doamnei ..., apartamentul nr.10, mansardă (10/1) și loc parcare nr.12, situate în Timișoara, ...;

În anul 2014

- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../02.07.2014, vând soților ... și ..., imobil constând în teren intravilan, categoria de folosință - curți construcții, în suprafață de 751 mp, constând în casă P+M cu garaj la parter, anexă gospodărească în regim P și piscină, situate în Timișoara, ...;
- Conform Contract de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.../02.07.2014, vând doamnei ..., imobil constând în teren intravilan, în suprafață de 963 mp, situat în Timișoara, ...;

Caracterul de continuitate al activității economice desfășurate de domnul X, împreună cu soția, în perioada 2009 - 30.09.2014, este apreciat din faptul că aceștia au desfășurat mai multe tranzacții imobiliare, care constau în vânzarea de apartamente noi, SAD-uri (birouri), locuri de parcare, ce îndeplinesc calitatea de construcții noi, locuință familială P+M, cu garaj și piscină, precum și terenuri construibile, din care 5 tranzacții imobiliare, au fost efectuate în anul 2009 și constau în vânzarea a 7 imobile (un apartament și 6 SAD ce reprezintă birouri), conform Normelor metodologice date în aplicarea art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, coroborate cu pct.3 alin.(6) din HG nr.44/2004, obligațiile fiscale ce decurg din tranzacționarea bunurilor imobile, au fost stabilite în sarcina domnului X.

Urmare aspectelor menționate, s-a constatat că au fost efectuate tranzacții cu bunuri imobiliare, care în conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, precum și cu pct.37 alin.(3) și (6) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI “Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal, reprezintă operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată, operațiuni care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată.

B. Referitor la calitatea de persoană impozabilă conform Codului fiscal și obligațiile domnului X, în calitate de persoană impozabilă din punct de vedere a TVA

Potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.18, art.127 alin.(1) și art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru tranzacțiile imobiliare având ca obiect vânzarea de terenuri construibile, precum și de construcții noi, care constau în apartamente, precum și SAD-uri (birouri) și locuri de parcare, avea obligația de înregistrare ca persoană impozabilă din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată și de plată a TVA.

De asemenea, în conformitate cu art.153 alin.(1) din Codul fiscal, domnul X, trebuia să se înregistreze ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, având în vedere că în baza documentelor existente, acesta a depășit plafonul minim din punct de vedere a TVA în luna octombrie 2009, veniturile obținute la finele lunii octombrie, fiind în sumă de ... lei.

C. Cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderi mici

Potrivit prevederilor legale în ceea ce privește sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și regulile aplicabile regimului special de scutire, reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, orice persoană impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoană impozabilă, precum și obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit

plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 119.000 lei.

Având în vedere contractele de vânzare - cumpărare analizate, precum și prevederile legale enunțate cu privire la plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și a operațiunilor impozabile din punct de vedere TVA, s-au constatat următoarele:

- în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, domnul X, împreună cu soția, au încheiat tranzacții imobiliare, reprezentând vânzarea de terenuri construibile, apartamente, birouri, locuri parcare, care îndeplinesc calitatea de construcții noi și locuință familială, în care au avut calitatea de vânzători, realizând un venit cumulativ de ... lei.

- în luna octombrie 2009, s-a depășit plafonul minim de scutire din punct de vedere a TVA (35.000 euro, respectiv 119.000 lei), veniturile realizate fiind în valoare de ... lei.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale citate, data de la care domnul X trebuia să devină persoană impozabilă din punct de vedere a TVA era 01.12.2009.

Perioada supusă verificării de către organele de inspecție fiscală este 01.01.2009 - 30.09.2014.

În perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, domnul X, împreună cu soția, au efectuat tranzacții imobiliare, pentru care aveau obligația declarării și înregistrării ca persoane impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Stabilirea bazei de impozitare și calculul TVA datorată

Domnul X, avea obligația declarării și înregistrării ca și persoană impozabilă în scop TVA, conform prevederilor art.152 din Codul fiscal, începând cu data de 01.12.2009, deoarece la finele lunii octombrie 2009, valoarea tranzacțiilor imobiliare efectuate, a fost în valoare de ... lei.

Mai mult, la finele anului 2009, veniturile obținute din tranzacțiile imobiliare efectuate, sunt în valoare de ... lei, precum și că acestea îndeplinesc calitatea de construcții noi.

În conformitate cu art.137 și art.152 alin.(2) din Codul fiscal, a reieșit faptul că pentru perioada 2009 - 30.09.2014, valoarea tranzacțiilor imobiliare pentru care se datorează TVA, este în sumă de ... lei.

Pentru tranzacțiile imobiliare care constau în vânzarea de imobile (apartamente) care îndeplinesc calitatea de construcții noi și pentru care s-au prezentat declarațiile cumpărătorilor, date în fața notarilor publici, prin care se declară că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct.1 și 2, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată de plată prin aplicarea cotei reduse de 5%.

Pentru veniturile obținute din tranzacțiile imobiliare care constau în vânzarea de imobile, respectiv vânzarea de apartamente care îndeplinesc

calitatea de construcții noi, dar pentru care contribuabilul nu a prezentat declarațiile cumpărătorilor, precum și pentru veniturile obținute din vânzarea de SAD-uri (birouri), care de asemenea îndeplinesc calitatea de construcții noi, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoare adăugată de plată prin aplicarea cotei standard de 19% și 24 %, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite: $19 \times 100/119$ și $24 \times 100/124$, în conformitate cu pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Referitor la suprafața de teren intravilan, în suprafață de 963 mp, situat în Timișoara, ..., organele de inspecție fiscală au precizat:

În contractul de vânzare - cumpărare se menționează că terenul obținut prin dezmembrare, anterior cumpărare, se vinde cu toate beneficiile izvorâte din Autorizația de construire nr.../28.01.2010 și Certificatul de urbanism nr.../04.06.2014 eliberat de Primăria municipiului Timișoara.

Conform Hotărârii Consiliului Local nr.41/29.01.2008, se aprobă Planul Urbanistic de Detaliu "Locuințe colective, comerț și servicii", iar terenul este înscris în intravilanul Timișoarei.

Mai mult, caracterul "construibil" al terenului rezultă și din Certificatul de urbanism nr.../04.06.2014 eliberat de Primăria municipiului Timișoara, prin care se precizează condițiile care trebuie respectate pentru imobilele ce se vor construi.

Prin urmare, terenul în speță este calificat ca și construibil, putându-se realiza locuințe, în conformitate cu planul urbanistic, precum și cu certificatul de urbanism.

Pentru veniturile realizate din vânzarea terenului, domnul X, avea obligația calculării și plății taxei pe valoarea adăugată aferentă, astfel că s-a determinat taxa pe valoare adăugată de plată prin aplicarea cotei standard de 24%, conform art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicând procedeul sutei mărite ($24 \times 100/124$), conform pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004.

Consecință fiscală constă în stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată de plată, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, pentru perioada 01.12.2009 - 30.09.2014, în sumă de ... lei.

Aferent taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, în sumă de 190.... lei, conform prevederilor OG nr.92/2003, art.119, 120 și 120^1 , au fost calculate accesorii în sumă de ... lei, din care majorări/dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative invocate de contestator și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2009 - 2014 constând în vânzări de imobile care îndeplinesc calitatea de construcții noi și vânzarea unui teren construibil, persoana fizică X, împreună cu soția sa, datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, urmare verificării declarațiilor informative privind impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal întocmite și depuse de către notarii publici la organul fiscal teritorial, s-a constatat că, în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, persoana fizică X, împreună cu soția sa, X1, a realizat venituri din tranzacții imobiliare, care depășesc plafonul minim de scutire din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

O parte din contractele de vânzare - cumpărare încheiate de domnul X, împreună cu soția sa, X1 (cinci contracte autentificate sub numerele .../02.11.2007, .../23.06.2010, .../12.08.2010, .../31.08.2010 și .../18.03.2011), au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în data de 22.10.2014, prin avocat Y, în calitate de avocat împuternicit.

Prin adresa nr.../05.11.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat copii ale contractelor de vânzare - cumpărare efectuate în perioada 2009 - 2014, exceptând cele predate, precum și alte documente necesare stabilirii stării de fapt fiscale privind tranzacțiile imobiliare efectuate.

Datorită faptului că documentele solicitate nu au fost puse la dispoziție de către domnul X și nici de către avocat Y, în calitate de împuternicit, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea de adrese către notarii publici care au autentificat documentele respective, în conformitate cu datele din "Declarațiile informative privind impozitul pe veniturile realizate din transferul proprietăților imobiliare" depuse de către aceștia.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, persoana fizică X, împreună cu soția sa, a desfășurat activități economice constând în construirea și vânzarea de locuințe colective și servicii D+P+2E+M (apartamente, birouri și locuri de parcare), vânzarea unei locuințe familiale P+M cu garaj și piscină și a unui teren construibil, cu caracter de continuitate, devenind astfel persoană impozabilă în scop de TVA.

Cei doi soți, în calitate de coproprietari tabulari ai terenului situat în Timișoara, ..., au început în cursul anului 2008, în baza autorizațiilor de construire emise de Primăria municipiului Timișoara, construirea de locuințe colective și servicii D+P+2E+M (apartamente, birouri, locuri parcare).

Recepția lucrărilor a fost finalizată în data de 24.06.2009, conform Procesului verbal de recepție nr.1/24.06.2009.

Urmare actului de apartamentare, autentificat sub nr.../29.09.2009, au rezultat 18 imobile (din care, la parterul construcției, au fost construite 8 spații administrative - birouri (SAD-uri), care la rândul lor au mai suferit modificări (dezmembrări, subapartamentări), rezultând în final 22 imobile, acestea fiind vândute în totalitate de domnul X, împreună cu soția sa.

De asemenea, prin Contractul de vânzare-cumpărare nr.2715/03.11.2009, domnul X, împreună cu soția sa, au dobândit prin cumpărare dreptul de proprietate asupra imobilului situat în Timișoara, ..., constând în curți construcții și teren intravilan, care ulterior a fost vândut, conform Contract nr.1003/02.07.2014.

Iar, conform Contractului de vânzare-cumpărare nr.1004/02.07.2014, cei doi soți, vând un imobil situat în Timișoara, ..., constând în teren intravilan, menționându-se că terenul se vinde cu toate beneficiile izvorâte din Autorizația de construire nr.../28.01.2010 și Certificatul de urbanism nr.../04.06.2014 eliberat de Primăria municipiului Timișoara, prin care se precizează condițiile care trebuie respectate pentru imobilele ce se vor construi. Prin urmare, terenul în speță este calificat ca și constructibil, putându-se realiza locuințe, în conformitate cu planul urbanistic "Locuințe colective, comerț și servicii", aprobat prin Hotărârea Consiliului Local nr.41/29.01.2008.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală și a anexelor acestuia, tranzacțiile efectuate de către contribuabil împreună cu soția sa în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, sunt în sumă totală de ... lei, din care cele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt în sumă de ... lei și se prezintă astfel:

Nr. crt.	Nr.contract/ data	Valoare contract	Cota TVA	TVA	Obs.
1.	1250/14.10.2009	...			
2.	1264/19.10.2009	...			
3.	1271/20.10.2009	...			
4.	1305/29.10.2009	...			depășire plafon
5.	2847/18.11.2009	...		scutit	
6.	66/04.02.2010	...	5/105	...	
7.	524/19.03.2010	...	19/119	...	
8.	1366/08.06.2010	...	5/105	...	

9.	663/17.06.2010	...	19/119	...	
10.	698/23.06.2010	...	5/105	...	
11.	1308/12.08.2010	...	24/124	...	
12.	1383/31.08.2010	...	24/124	...	
13.	686/18.03.2011	...		scutit	
14.	3646/15.12.2011	...		scutit	
15.	.../06.02.2012	...		scutit	
16.	1421/31.05.2012	...		scutit	
17.	1417/31.05.2012	...		scutit	
18.	201/25.01.2013	...		scutit	
19.	462/28.02.2013	...		scutit	
20.	1003/02.07.2014	...		scutit	
21.	1004/02.07.2014	...	24/124	...	
	Total, din care - supuse TVA	...		...	

Astfel, având în vedere amploarea operațiunilor economice efectuate, organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică X, împreună cu soția sa, a efectuat în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activitate economică conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3 alin.(5) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și ale art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X, împreună cu soția sa, a depășit în luna octombrie 2009 (veniturile realizate fiind în sumă de ... lei) plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.11.2009, conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate și având în vedere prevederile punctului 62 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X, împreună cu soția sa, avea obligația să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile imobiliare ce îndeplinesc calitatea de construcții noi și terenuri construibile, începând cu

data de 01.12.2009 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X, împreună cu soția sa, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.12.2009 și data de 30.09.2014, data până la care a fost efectuată inspecția fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 01.12.2009, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotelor de taxă la baza de calcul constituită din încasările obținute din tranzacțiile imobiliare, în valoare totală de ... lei .

În drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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);”

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România, livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate 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 sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a - lit.d art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“2. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”

Dispozițiile art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art.125[^]1 pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

“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;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în 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.”

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit pct.3 alin.(1) în vigoare până la data de 31.12.2009:

“3. (1) În sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal.[...]”.

De asemenea, se reține faptul că începând cu data de 01.01.2010, art.127 a fost completat cu pct.(2¹), care stipulează :

“(2¹) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”, coroborat cu pct.(3) alin.(1) - (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care stipulează:

“(1) În sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

(3) Persoana fizică, care nu a devenit deja persoană impozabilă pentru alte activități, se consideră că realizează o activitate economică din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, dacă acționează ca atare, de o manieră independentă, și activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

(4) În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică respectivă intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice. Activitatea economică este considerată continuă din momentul începerii sale, incluzând și livrarea bunului sau părților din bunul imobil construit, chiar dacă este un singur bun imobil.

(5) În cazul achiziției de terenuri și/sau de construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o

singură tranzacție în cursul unui an calendaristic. Totuși, dacă persoana fizică derulează deja construcția unui bun imobil în vederea vânzării, conform alin. (4), activitatea economică fiind deja considerată începută și continuă, orice alte tranzacții efectuate ulterior nu vor mai avea caracter ocazional. Deși prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.”

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Astfel, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Prin urmare, din coroborarea dispozițiilor legale citate, se reține că domnul X, împreună cu soția sa, reprezintă persoană impozabilă în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care acesta desfășoară activități economice de natura celor prevăzute la art.127 alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Intrucât petentul, împreună cu soția sa, efectuează în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014 un număr de 21 tranzacții imobiliare (cu 22 imobile constând în apartamente, birouri și locuri de parcare aferente, o locuință familială P+M cu garaj și piscină și un teren construibil), se constată că operațiunile economice efectuate în scopul obținerii de venituri, au caracter de continuitate și pe cale de consecință reprezintă o activitate economică care se supune dispozițiilor prevăzute la Titlul VI din Codul fiscal.

Ori, în situația în care persoana fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se

încadrează la operațiuni economice și se supun taxării. Caracterul de continuitate al operațiunii este dat de existența contractelor succesive de vânzare a construcțiilor, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Având în vedere că din punct de vedere fiscal, operațiunile desfășurate au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate în perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, rezultă că petentul, împreună cu soția sa, a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, prin operațiunile pe care le-a desfășurat, a avut calitatea de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

În sensul constatărilor prezentate mai sus, se reține că, înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA a fost reglementată la art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

În ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

“(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).”

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

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire 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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(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 de inspecție fiscală 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 trebuit să o colecteze 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 fiscale competente vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă...”

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

Totodată, potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

“... 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;”

Potrivit pct.37 alin.(6) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 22.12.2008:

“În aplicarea art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, calificarea unui teren drept teren construibil sau teren cu altă destinație, la momentul vânzării sale de către proprietar, rezultă din certificatul de urbanism. (...)”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de taxă pe valoarea adăugată 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.

Totodată, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Deoarece niciunul dintre soți nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial în termenul prevăzut de dispozițiile legale pentru a deveni plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de 01.12.2009, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la stabilirea de obligații fiscale aferente tranzacțiilor imobiliare în sumă de ... lei, realizate în perioada 01.12.2009 - 30.09.2014, prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24% și a cotei reduse de 5% asupra valorii tranzacțiilor efectuate.

Astfel, pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19%, respectiv 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă până la data de 30.06.2010:

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Începând cu data de 01.07.2010, prevederile textului normativ invocat mai sus, au devenit:

“Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

De asemenea, pentru operațiunile impozabile care sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota redusă de 5% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“...(2¹) Cota redusă de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite ... In sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege: (...)

c) livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 mp, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.(...)”.

În data de 16.12.2014, în vederea determinării taxei pe valoarea adăugată de plată prin aplicarea cotei reduse, organele de inspecție fiscală au

solicitat reprezentantului legal al contestatorului, avocat Y, declarațiile date de către cumpărători, autentificate de un notar, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile stabilite la art.140 alin.(2¹) lit.c) din Codul fiscal.

Ulterior acestei solicitări, contribuabilul a prezentat un număr de trei declarații, care îndeplinesc condițiile prevăzute de la art.140 alin.(2¹) lit.c) pct.1 și 2.

Astfel, pentru tranzacțiile imobiliare care constau în vânzarea de imobile (apartamente) care îndeplinesc calitatea de construcții noi și pentru care s-au prezentat declarațiile cumpărătorilor, autentificate de notar, prin care se declară că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege, organele de inspecție fiscală au determinat taxa pe valoarea adăugată de plată prin aplicarea cotei reduse de 5%.

Aceste prevederi se coroborează cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, diferind cotele de TVA.

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa”.

Totodată, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, prevederi legale care au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor de plată reținute în sarcina contribuabilului.

În ceea ce privește modalitatea concretă de stabilire a obligațiilor fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată, se constată că organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de 19%, respectiv 24% și cota redusă de 5%, la valoarea tranzacțiilor imobiliare efectuate, prin aplicarea procedurii sutei mărite.

Din analiza documentele existente la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține faptul că, domnul X, împreună cu soția sa, a început în cursul anului 2008, în baza autorizațiilor de construire emise de Primăria municipiului Timișoara, construirea de locuințe colective și servicii D+P+2E+M (apartamente, birouri, locuri parcare), rezultând un număr total de 22 imobile, acestea fiind vândute în totalitate de domnul X, împreună cu soția sa.

De asemenea, conform Contractului nr.1003/02.07.2014, domnul X, împreună cu soția sa, au vândut un imobil constând în curți construcții (locuință familială P+M cu garaj și piscină), iar conform Contractului de vânzare - cumpărare nr.1004/02.07.2014, un imobil constând în teren intravilan, calificat ca și construibil.

În perioada 01.01.2009 - 30.09.2014, contribuabilul împreună cu soția sa, a efectuat un număr de 21 tranzacții imobiliare (cu 22 imobile constând în apartamente, birouri și locuri de parcare aferente, o locuință familială P+M cu garaj și piscină și un teren construibil), conform contractelor de vânzare - cumpărare verificate, realizând venituri în sumă totală de ... lei, din care cele impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt în sumă de ... lei (conform tabelului prezentat la pagina 12).

Astfel se reține că, familia în cauză a realizat tranzacții imobiliare care au un caracter de continuitate și nu intră în cadrul administrării normale a unui patrimoniu familial, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, să aplice taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare derulate care generează venituri din transferul proprietăților imobiliare, determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Având în vedere că urmare tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada 2009 - 2014, contribuabilul împreună cu soția sa, a transferat prin vânzare dreptul de proprietate al bunurilor imobile constând în - locuințe colective și servicii D+P+2E+M (apartamente, birouri și locuri de parcare) - locuință familială P+M cu garaj și piscină - teren construibil, pentru care au fost autentificate 21 contracte de vânzare - cumpărare, rezultă faptul că aceste operațiuni nu pot fi considerate ocazionale, având astfel caracter de continuitate.

Pe cale de consecință, familia, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în această perioadă a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Prin urmare, având în vedere că familia are calitate de persoană impozabilă încă din anul 2008, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate depășesc natura unor bunuri de natură personală, rezultă că operațiunile intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de TVA.

În ceea ce privește argumentul persoanei fizice potrivit căruia, titlul de creanță este nelegal, întrucât a fost impus doar unul din soți, în timp ce tranzacțiile au fost efectuate împreună cu soția, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

Tranzacțiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse soluționării au fost realizate, așa cum s-a subliniat anterior, de persoana fizică X, împreună cu soția sa, doamna X1, motiv pentru care ambele persoane reprezintă parte în aceste operațiuni/activități economice desfășurate.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare în care domnul X, împreună cu soția sa, doamna X1, au calitatea de vânzători, se reține că bunurile sunt deținute în coproprietate în devălmășie în cadrul familiei, neexistând mențiuni privind cota procentuală din venitul total încasat care-i revine fiecărui vânzător în parte.

Se reține că devălmășia reprezintă forma dreptului de proprietate comună, ce se particularizează prin aceea că titularii săi nu au determinat nici măcar o cotă-parte ideală, matematică din dreptul de proprietate asupra unor bunuri nefracționate în materialitatea lor. Bunurile dobândite în timpul căsătoriei, de oricare dintre soți, sunt, de la data dobândirii lor, bunuri comune ale soților. Orice convenție contrară este nulă. Calitatea de bun comun nu trebuie să fie dovedită. Soții administrează și folosesc împreună bunurile comune și dispun tot astfel de ele. Oricare dintre soți, exercitând singur aceste drepturi, este socotit că are și consimțământul celuilalt soț. Cu toate acestea, niciunul dintre soți nu poate înstrăina și nici nu poate greva un teren sau o construcție ce face parte din bunurile comune, dacă nu are consimțământul expres al celuilalt soț.

Prin urmare, se consideră că niciunul din soți nu ar putea acționa de o manieră independentă în sensul art.127 alin.(1) din Codul Fiscal, ci doar unul dintre coproprietari va fi desemnat să acționeze în numele familiei, iar acesta va fi și titularul drepturilor și obligațiilor legale privind taxa pe valoarea

adăugată, în conformitate cu prevederile punctului 3 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal: *“In cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație”*.

De asemenea, chiar și individual, plafonul minim din punct de vedere al TVA de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, a fost depășit, deoarece veniturile obținute din tranzacții imobiliare (momentul depășirii) sunt în valoare de ... lei (... lei/familie sau ... lei/persoană).

Totodată, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici textele de lege invocate de contestator, respectiv art.85 din Codul fiscal privind veniturile din bunuri sau drepturi care sunt deținute în comun, precum și art.89 din Codul de procedură fiscală privind deciziile referitoare la bazele de impunere, atâta timp cât aceste prevederi legale reglementează impozitul pe venit și nu sunt aplicabile pentru taxa pe valoarea adăugată.

Calitatea de persoană impozabilă și activitatea economică din perspectiva taxei pe valoarea adăugată a unei persoane fizice ce obține venituri cu caracter de continuitate din tranzacțiile imobiliare efectuate, precum și obligația acesteia de a colecta și plăti la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor în cauză, taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt reglementate specific la Titlul VI Taxa pe valoarea adăugată.

Se precizează totodată că, impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului și care este reținut conform prevederilor Titlului III din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în timp ce taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului VI din același act normativ.

De asemenea, referitor la solicitarea contestatorului privind recunoașterea dreptului de deducere a TVA la momentul exigibilității taxei, organul de inspecție fiscală a respectat prevederile legale astfel cum sunt ele legitime prin actele normative aplicabile în acest domeniu.

Potrivit legislației în domeniul TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ:

Art.145 *“Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) *Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operatiuni taxabile; (...) ”

Art. 147 ^1 *“Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă:*

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

Din prevederile legale invocate, rezultă că dreptul de deducere a TVA este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA.

Prin urmare, întrucât petentul a aplicat regimul de scutire în perioada supusă verificării fără a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată până la data efectuării inspecției fiscale, deși avea această obligație legală, în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoare adăugată.

Mai mult, acordarea dreptului de deducere, nu intră în sarcina organelor de inspecție fiscală, acesta reprezentând un drept, respectiv o posibilitate acordată de legiuitor, care poate fi exercitat atât într-un prim decont sau în deconturile ulterioare înregistrării ca plătitor de TVA.

În conformitate cu dispozițiile art.147^1 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin.(2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Punctul 48 din Normele metodologice emise în aplicarea prevederilor art.147^1, aprobate de HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, stipulează la alin.(1) următoarele:

“(1) Prevederile art.147^1 alin.(2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale”.

Față de cele de mai sus, se reține că petentul are posibilitatea să își exercite dreptul de deducere în discuție prin decontul ulterior ce îl va întocmi în calitate pe care o deține acum, de plătitor de TVA, atribuită urmare intervenției organelor fiscale, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi,

începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, pe bază de documente justificative.

În acest fel, organele de inspecție fiscală nu au eliminat dreptul de deducere al taxei, întrucât potrivit legii fiscale el se poate exercita abia după ce au fost îndeplinite condițiile și formalitățile cerute de legislația în vigoare privind înregistrarea în scopuri de TVA și obținerea calității de plătitor de TVA așa cum se arată la art.145 alin.(1) din Codul fiscal.

Mai mult, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia, care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Se reține faptul că, domnul X nu a colaborat cu organele de inspecție fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, astfel încât, afirmațiile contestatorului cu privire la “nerecunoșterea dreptului de deducere a TVA” este neîntemeiată.

Atât pe parcursul desfășurării acțiunii de inspecție fiscală cât și în susținerea contestației, nu au fost prezentate documente prevăzute de art.146 “Condiții de exercitare a dreptului de deducere” din Codul fiscal.

Referitor la aspectele menționate de contestator, precum că imobilele au fost cumpărate, respectiv construite pentru scopuri personale și nu în considerarea desfășurării unei activități economice, între situația analizată (vânzarea imobilelor) și textul legal (obținerea de venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor) neexistând nicio legătură demonstrabilă, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor legale incidente în cauză, menționate în cuprinsul deciziei de soluționare și aplicate de organul de inspecție fiscală, persoana fizică X, împreună cu soția sa (familia) acționa în calitate de persoană impozabilă încă din momentul începerii construcției, desfășurând în acest scop o activitate economică continuă constând în construirea și vânzarea de bunuri imobile.

De asemenea, trebuie subliniat că acest caracter de continuitate a activității desfășurate de către un contribuabil este dat de existența contractelor succesive de vânzare a unor bunuri imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare care generează venituri din vânzarea bunurilor imobile, determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din astfel de activități economice.

Având în vedere că operațiunile economice au din punct de vedere fiscal caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni

ocasionale și analizând operațiunile efectuate de către petent în perioada 2009 - 2014, respectiv efectuarea a 21 tranzacții imobiliare (cu 22 imobile constând în apartamente, birouri și locuri de parcare aferente, o locuință familială P+M cu garaj și piscină și un teren construibil) în sumă totală de ... lei, rezultă că acesta a desfășurat activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate depășesc natura unor bunuri de natură personală,

Totuși, activitatea economică nu include vânzarea de către persoanele fizice a locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale. Or, se reține că în speță, persoana fizică X, nu face dovada că a utilizat în scop personal construcțiile și terenurile înainte de a le înstrăina.

Se reține că petentul nu a prezentat documentele justificative, care să constituie izvorul material al pretențiilor sale, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, acest lucru reprezentând o nesocotire de către contestator a propriului interes.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se constată că pe parcursul inspecției fiscale au fost respectate toate reglementările legale în ceea ce privește modul de stabilire a TVA și se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului TVA în sumă de ... lei aferentă bunurilor tranzacționate cu o bază impozabilă în sumă de ... lei, astfel că, potrivit prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu pct.11.1. lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X, împotriva Deciziei de impunere nr..../23.12.2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../23.12.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale AJFP Hunedoara, Inspecție fiscală.

B. Referitor la dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală

au stabilit corect ca suplimentar de plată obligații fiscale accesorii, în condițiile în care, s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA.

În fapt, prin Decizia de impunere nr..../23.12.2014 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, Inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara a stabilit în sarcina contribuabilului dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, aferente TVA în sumă de ... lei și calculate de la data scadenței până la data de 17.12.2014.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art. 120[^]1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

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 reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv”.*

Art.120[^]1 *“Penalități de întârziere*

(1) *Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător”.*

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează asupra sumelor datorate și neachitate la termenul de scadență de către debitor.

Dobânzile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere începând cu ziua imediat următoare termenului scadent până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Totodată, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

Intrucât potrivit celor prezentate la litera A) a prezentei decizii, în sarcina contestatorului a fost menținut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, iar stabilirea de obligații fiscale accesorii în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul

stabilit suplimentar, petentul nu aduce niciun fel de argumente privind cuantumul obligațiilor fiscale accesorii, data de la care au fost calculate, baza de calcul a acestora, numărul de zile de întârziere și cota aplicată, se va respinge contestația formulată și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../09.03.2015, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul X din Timișoara împotriva Deciziei de impunere nr.../23.12.2014 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, încheiată de către AJFP Hunedoara, Inspecția fiscală și care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- domnul X din Timișoara
- Administrația județeană a finanțelor publice Hunedoara, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,