

DECIZIA nr. _____ / _____ 2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X.
înregistrată la D.G.R.F.P.Bucuresti 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. IFG_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresele nr. IFG_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, nr. IFG_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, nr. x și cu adresa. IFG_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de domnul .X., CNP y, cu domiciliul în x, reprezentată convențional prin Av. y, conform împuternicirii avocațiale seria B nr. y existentă în original la dosarul cauzei, având **domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură la sediul y în str. Y.**

Obiectul contestației remisă prin poștă la data de 09.06.2017 înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x, îl constituie Decizia de impunere 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 nr. IFG_AIF x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. IFG_AIF x, **comunicată prin poștă, returnată și apoi comunicată prin Anunțul individual nr. IFG_AIF x**, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale de plată în sumă totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - TVA;
- x lei - dobânzi/majorari de întârziere;
- x lei - penalitati de întârziere.

În raport de data comunicării prin afișare a actului administrativ fiscal contestat, respectiv 31.05.2017, așa cum reiese din Anunțul individual nr. IFG_AIF x, anexat 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 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov la data de 14.06.2017.

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 **domnul .X.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată, domnul .X. solicită anularea/desființarea/modificarea Deciziei de impunere 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 nr. IFG_AIF x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. IFG_AIF x.

În susținerea contestației, contribuabilul aduce următoarele argumente:

PROCEDURALE

1. Nelegalitatea începerii inspecției fiscale raportată la data comunicării avizului de inspecție fiscală

Contestatarul invoca faptul că dreptul său de a solicita o amânare a inspecției fiscale a fost încălcat, inspecția fiscală fiind efectuată în condiții de nelegalitate întrucât aceasta a început la data de 11.12.2012 deși procedura de comunicare a avizului de inspecție nu a avut loc până la acea dată, contestatarul reținând din RIF că organul fiscal a procedat la comunicarea prin publicitate a anunțului colectiv nr. x, adică la o zi după ce inspecția fiscală a început.

2. Depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale și stabilirea de accesorii pentru perioada ulterioară depășirii duratei inspecției fiscale

Contestatarul invocă nemotivarea adresei de reluare a inspecției fiscale sub aspectul încetării suspendării și consideră că, raportat la motivele care au fost invocate în susținerea suspendării, absența reluării acesteia este un caz de culpă ale cărui consecințe au fost transferate „*de plano și cu rea voință*” către el.

3. Prescripția dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale și accesorii aferente anului 2007-2008

DI. .X. consideră în ceea ce privește termenul de prescripție că:

- raportat la anul 2007: termenul prescripției fiscale începea la 01.01.2008 și se împlinea la 01.01.2013;
- raportat la anul 2008: termenul de prescripție fiscală începea la 01.01.2009 și se împlinea la 01.01.2014.

Astfel, din punctul său de vedere, reluarea inspecției fiscale și emiterea deciziei de impunere peste termenul de prescripție a fost făcută în condiții de nelegalitate și cu vătămarea sa.

4. Nulitatea Deciziei de impunere 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 nr. IFG_AIF x și a Raportului de inspecție fiscală nr. IFG_AIF y

Contestatarul invocă faptul că stabilirea obligațiilor fiscale nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind

depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale, scanțiunea impusă în acest caz fiind nulitatea actelor administrativ fiscale.

FOND

Cu privire la operațiunile derulate în perioada supusă inspecției fiscale, dl. .X. învederează următoarele aspecte:

- operațiunile efectuate cu imobile – terenuri situate în extravilan în intervalul 06.07.2007 – 30.11.2007 sunt operațiuni scutite de taxă și nu implică obligația de înregistrare în scopuri de TVA;
- tranzacțiile cu terenuri reținute în decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală ca fiind aferente anului 2008 sunt prinse în exercițiul fiscal al anului 2007 raportat la momentul încasării prețului;
- tranzacția aferentă anului 2008 privitoare la vânzarea unui lot de 1000 mp – teren intravilan aflat în categoria de folosință „agricol” nu poate face obiect al TVA, nefiind teren „construibil”, fiind încadrat în categoria „curți – construcții”;
- nu i-a fost acordat dreptul de deducere a TVA, drept care nu poate fi discociat mecanismului TVA;
- nu datorează TVA și accesoriile stabilite;
- accesoriile au fost stabilite nelegal întrucât puteau fi percepute numai după comunicarea deciziei pentru obligațiile principale.

Față de cele invocate, contestatarul solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere 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 nr. IFG_AIF x și a Raportului de inspecție fiscală nr. IFG_AIF y.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au efectuat o inspecție fiscală parțială la domnul .X., obiectul controlului fiind stabilirea regimului TVA aplicabil operațiunilor imobiliare și s-a desfășurat în perioada 11.12.2012-16.01.2013 și în perioada 28.02.2017-24.04.2017.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. IFG_AIF x organul fiscal a emis Decizia de impunere 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 nr. IFG_AIF x prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în sumă totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei - TVA;
- x lei - dobânzi/majorări de întârziere;
- x lei - penalități de întârziere.

Organele de inspecție fiscală au constatat că domnul .X. a efectuat în perioada 01.01.2007-31.12.2011 tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri extravilane și intravilane, respectiv apartament dobândit prin moștenire, activitate

definită ca activitate economică cu caracter de continuitate, pentru care avea obligația colectării TVA pentru veniturile încasate.

Contestatarul avea obligația să solicite înregistrarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA până la data de 10.08.2007, deoarece plafonul de scutire de 35.000 euro, respectiv 119.000 lei, a fost depășit în luna iulie 2007 prin încasarea sumei de x euro.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea sumei de x lei, reprezentând TVA de plată, calculată conform procedurii sutei marite, la care s-au calculat accesorii în suma de x lei.

Având în vedere cele menționate, contestatarul avea obligația să aplice TVA la tranzacțiile cu terenurile efectuate începând cu data de 01.09.2007 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

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 contestatar și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

3.1. ASPECTE PROCEDURALE

3.1.1. Cu privire necomunicarea avizului de inspecție fiscală înainte de începerea inspecției

În fapt, dl. **.X.** susține că prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală conform legii, dreptul său de a solicita o amânare a inspecției a fost încălcat. Contrar legii, inspecția fiscală a început la 11.12.2012, comunicarea avizului neavând loc până la aceasta dată, organele de inspecție fiscală având obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu desfășurarea inspecției fiscale prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală cu 15 zile înainte de începerea inspecției.

În drept, sunt incidente prevederile art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și art. 101 și 102 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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.”

“Art. 101 Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

[...]

“Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.”

[...]

(4) Emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

d) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului.”

În speță, se reține faptul că, inspecția fiscală a început urmare adresei DGFP Brașov – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, adresă înregistrată la DGFP Ilfov sub nr. x, prin care Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov i se comunica faptul că domnul .X. figurează cu domiciliul în localitatea x și că, în urma acțiunii de verificare, acesta a fost selectat pentru inspecție fiscală.

Mai mult, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a emis Avizul de Inspecție fiscală nr. x prin care contribuabilul era înștiințat că inspecția fiscală va începe în data de 11.12.2012, aviz comunicat contribuabilului prin poștă la data de 26.11.2012, returnat de Poșta Română cu mențiunea “*destinatar lipsă domiciliu*”.

Ulterior, Avizul de inspecție fiscală nr. x a fost publicat pe site-ul ANAF și afișat la sediul A.J.F.P. Ilfov, în conformitate cu prevederile art. 44 alin. (4) și (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, cu Anunțul colectiv x.

Având în vedere faptul că inspecția fiscală a început urmare solicitării DGFP Brașov, situație în care emiterea avizului de inspecție fiscală nu este necesară, va fi respinsă excepția ridicată contribuabil în ceea ce privește comunicarea acestuia.

3.1.2 Cu privire la depășirea duratei de efectuare a inspecției fiscale și stabilirea de accesorii pentru perioada ulterioară depășirii duratei inspecției fiscale

În fapt, inspecția fiscală efectuată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov a avut loc în perioada 11.12.2012 – 24.04.2017, perioadă întreruptă de suspendări ale inspecției fiscale, după cum urmează:

- Comunicarea suspendării inspecției fiscale nr. x prin care contribuabilul a fost înștiințat că începând cu data de 17.01.2013 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale;

- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. IFG_AIF x prin care contribuabilul a fost înștiințat că inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de 28.02.2017.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 104 din O.G 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 104 Durata efectuării inspecției fiscale

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, **și nu poate fi mai mare de 3 luni.**

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.”

Din analiza prevederilor legale, mai sus explicitate, se reține că inspecția fiscală pentru contribuabilii care nu sunt incluși în categoria contribuabililor mari sau nu au sedii secundare este de 3 luni, iar perioada în care inspecția fiscală este suspendată nu este inclusă în calculul acesteia.

Astfel, din documentele existente la dosar reiese faptul că perioadele de suspendare și actele care au stat la baza lor sunt:

- Comunicarea suspendării inspecției fiscale nr. x prin care contribuabilul a fost înștiințat că începând cu data de 17.01.2013 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale;
- Comunicarea reluării inspecției fiscale nr. IFG_AIF x prin care contribuabilul a fost înștiințat că inspecția fiscală va fi reluată începând cu data de 28.02.2017.

Inspecția fiscală a fost suspendată în vederea solicitării de informații relevante cu privire la tranzacțiile imobiliare derulate de domnul .X. în perioada 2007-2011, așa cum rezultă din adresa nr. IFG_AIF x transmisă de organul fiscal și înregistrată la DGRFP București sub nr. x.

Conform celor prezentate mai sus, rezultă că inspecția fiscală s-a desfășurat în intervalul 11.12.2012-17.01.2013, 28.02.2017-24.04.2017, aceasta încadrându-se în termenul de 3 luni prevăzut de lege.

Totodată, incidente spetei îi sunt și considerentele Curtii de Apel București din Sentința civilă nr. 1356/30.04.2014, pronunțată în Dosarul nr. 6657/2/2012, ramasă definitivă, care constată ca neîntemeiate criticile reclamantei cu privire la nulitatea deciziei de impunere pentru neregularitatea procedurii de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv depășirea termenului de definitivare a inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației reține că, în cazul în care termenul de desfășurare a inspecției fiscale ar fi fost depășit, acesta **este un termen de recomandare**, având în vedere că nu este prevăzută nicio sancțiune pentru nerespectarea lui.

Fiind un termen de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Nici argumentul contestatarului privind calcularea unor accesorii în cuantum mai mare decât cel care ar fi fost datorat în măsura în care durata inspecției fiscale nu ar fi depășit limita maximă impusă de lege, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, constituit din sume care au stat necuvenit la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

Astfel, având în vedere cele menționate anterior se constată că inspecția fiscală s-a desfășurat în conformitate cu prevederile legale.

3.1.3 Cu privire la respectarea termenului de prescripție de a stabili obligații fiscale

Cauza supusă soluționării este dacă excepția prescripției ridicată de contestatară cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili obligații suplimentare pentru anii 2007-2008 este întemeiată, în condițiile în care, termenul de prescripție este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91.

În fapt, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a efectuat inspecția fiscală la dl. **.X.** în intervalul 11.12.2012-16.01.2013, 28.02.2017-24.04.2017, pentru TVA aferentă perioadei 01.01.2007 – 31.12.2011, constatările inspecției fiind cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. IFA_AIF x, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere 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 nr. IFG_AIF x prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în sumă totală de **x lei**.

În drept, potrivit prevederilor art.23, art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art. 98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."

"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...)."

“Art. 92 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.”

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere urmare efectuării unei inspecții fiscale termenul de prescripție se întrerupe.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, se constată că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanță fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale. Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **TVA** potrivit prevederilor art.134 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

“ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

[...]

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“ART. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.

În speță, organele fiscale au stabilit că dl. .X. trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2007. Astfel, pentru TVA aferentă trim. III 2007, obligația declarativă intervine la data de 25.10.2007.

Având în vedere prevederile legale, conform documentelor aflate la dosar, se reține că între data începerii inspecției fiscale, respectiv 11.12.2012 și data emiterii deciziei de impunere, respectiv 28.04.2017, termenul de prescripție a fost suspendat în perioada 17.01.2013 – 28.02.2017.

Pentru trim. III an 2007, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale a început la data de 01.01.2008 și s-a împlinit la data de 01.01.2013 ulterior datei de începere a inspecției fiscale, respectiv 11.12.2012, conform Avizului de inspecție fiscală nr. x.

Astfel, se constată că termenul de prescripție aferent tranzacțiilor efectuate de contestatar în anii 2007-2008 nu era împlinit la data începerii inspecției fiscale, fapt pentru care rezultă că argumentele acestuia cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate, întrucât inspecția fiscală a început conform datelor din Avizului de inspecție fiscală nr. x la data de 11.12.2012, deci înlăuntrul termenului de prescripție.

3.1.4 Cu privire nulitatea actului administrativ fiscal contestat

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele procedurale invocate de contestator referitoare la comunicarea deciziei sunt de natură să conducă la nulitatea Deciziei de impunere 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 nr. IFG_AIF x.

În fapt, prin Decizia de impunere 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 nr. IFG_AIF x, Administrația Județeană a Finanțelor Publice a stabilit obligații suplimentare reprezentând TVA și accesorii în sumă totală de x lei.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

„Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la [art. 43](#) alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la organul competent, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală întocmit de organul competent, fiind comunicate contestatorului prin poștă cu confirmare de primire în data de 11.05.2017, returnată cu mențiunea “lipsă domiciliu”. Întrucât decizia nu a putut fi comunicată prin una din modalitățile prevăzute la art. 47 alin.(2) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, organul fiscal a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal prin publicitate. În acest sens s-a afișat în data de 31/05/2017, concomitent la sediul AJFP Ilfov și pe pagina de internet www.anaf.ro, anunțul nr. IFG_AIF x, acesta considerându-se comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

Mai mult, organele fiscale au procedat la comunicarea deciziei de impunere și a RIF-ului și la adresa avocatului, adresa indicată de contestatar pentru comunicările scrise, documentele fiind primite de aceștia în data de 12.05.2017 conform confirmării de primire aflată la dosarul cauzei.

Astfel, invocările ridicate de contestator privind nulitatea Deciziei de impunere 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 nr. IFG_AIF x urmare necomunicării acesteia, nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Procedura comunicării a fost respectată de organul fiscal.

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ în Codul de procedură fiscală.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea

nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că aspectele procedurale invocate de dl. **.X.** sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse ca atare, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

3.2 ASPECTE DE FOND

3.2.1 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă tranzacțiile imobiliare desfășurate în anii 2007-2011 intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și pot fi considerate ca fiind activitate economică cu caracter de continuitate și dacă contestatarul avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. IFG_AIF x organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au verificat persoana fizică **.X.** pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2007-2011 și au constatat că acesta a efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

- în anul 2007 - 14 tranzacții având ca obiect terenuri extravilane;
- în anul 2008 - 10 tranzacții având ca obiect terenuri aferente garsonierelor/apartament;
- în anii 2009-2010 nu au fost efectuate tranzacții;
- în anul 2011 - 1 tranzacție având ca obiect apartament;

În urma analizei acestor tranzacții, organele de inspecție fiscală au constatat că dl. **.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 2007.

Referitor la tranzacțiile efectuate în anul 2007, organele fiscale au constatat că acestea se încadrează în categoria operațiunilor scutite de taxa fără drept de deducere, acestea fiind incluse însă în calculul plafonului de scutire. Astfel, dl. **.X.** a depășit plafonul de scutire TVA în data de 06.07.2007 prin încasarea sumei de x eur, depășind plafonul de TVA de 119.000 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 obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.08.2007 și devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2007.

Întrucât domnul **.X.** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.09.2007 – 31.12.2011, 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**.

În drept, în ceea ce privește sfera operațiilor impozabile și persoanele impozabile, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„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;

„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.”

„Norme metodologice Art. 127 al.2

Pct. 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. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”

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. Astfel, 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 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, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către aceasta pentru scopuri personale.

„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 au fost aduse clarificări referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice:

*„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**”*

În ceea ce privește stabilirea plafonului pentru înregistrarea în scopuri de TVA sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

„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, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor 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. 125](#)¹ 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](#).”

„ Norme metodologice:

Art. 152 al.6

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;”

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. 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.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

A. Referitor la faptul dacă contribuabilul este persoană impozabilă și la caracterul de continuitate

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.01.2007-31.12.2011, domnul .X. a efectuat 25 tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri, astfel:

- în anul 2007 -14 tranzactii având ca obiect terenuri extravilane;
- în anul 2008 -10 tranzactii având ca obiect terenuri aferente garsonierelor/apartament;
- în anii 2009 - 2010 nu au fost efectuate tranzacții;
- în anul 2011-1 tranzacție având ca obiect apartament.

Având în vedere că numărul tranzacțiilor efectuate în perioada 2007-2011 este de 25 tranzacții, acest fapt nu poate fi reținut ca fiind cu caracter ocazional, activitatea desfășurată având caracter de continuitate, contestatarul devenind astfel persoana impozabilă. Mai mult, invocarea de către contestatar a faptului că terenurile nu sunt supuse TVA întrucât fac parte din patrimoniul personal nu este dovedită, nefiind depuse documente care să probeze faptul că terenurile respective au fost utilizate în scop personal.

Operațiunile efectuate cu imobile – terenuri situate în extravilan în perioada 06.07.2007 – 30.11.2007, deși sunt operațiuni scutite de taxă, se iau în calculul plafonului de TVA în conformitate cu prevederile art. 152 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în acest plafon fiind incluse atât operațiunile scutite cu drept de deducere cât și operațiunile scutite fără drept de deducere.

În speță, dl. **.X.**, urmare tranzacțiilor efectuate în luna iulie 2007, a depășit plafonul de scutire TVA în data de 06.07.2007 prin încasarea sumei de x eur, depășind astfel plafonul de TVA de 119.000 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 obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.08.2007 și devenind plătitor de TVA începând cu data de 01.09.2007.

Întrucât domnul **.X.** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.09.2007 – 31.12.2011, 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.

B. Referitor la tranzacțiile cu terenuri extravilane situate în sat Schitu, comuna Costinești

În anul 2008, organele de inspecție fiscale au stabilit TVA de plată în sumă de x lei, pentru vânzarea a zece terenuri aferente construcției edificată de y, conform autorizației de construire nr. x, autorizație pe care soții x au cesionat-o în baza contractului de cesiune nr. x.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, pe terenul proprietatea soților x, situat în x în suprafață de 864,96 mp, y a edificat construcția S+P+2E+M, finalizată conform procesului verbal de recepție finală nr. x. Ulterior construcția a fost dezmembrată în baza actului de dezmembrare nr. x, lotizându-se în douăzeci unități locale.

Prin contractele de vânzare cumpărare autentificate sub nr. a, nr.b, nr. c, nr. d, nr. e, nr. f, nr. g, nr. h , nr. i , nr. j au fost vândute un număr de 9 garsoniere și un

apartament, din aceste vânzări soților x revenindu-le suma de x lei aferentă terenului pe care s-a edificat construcția.

Având în vedere că la momentul perfectării contractelor de vânzare cumpărare bunurile imobile/terenurile vândute au fost deținute în coproprietate cu fosta soție, iar contractele de vânzare-cumpărare au fost semnate dl. **.X. în nume propriu și în calitate de mandatar pentru fosta soție y**, organele fiscale au stabilit ca reprezentant al asocierii pe dl. **.X.**

În ceea ce privește data încasării contravalorii terenurilor, organele de inspecție fiscală au solicitat documente justificative aferente sumelor încasate, documente ce nu au fost transmise, acestea procedând la calcularea obligațiilor de plată conform informațiilor cuprinse în contractele de vânzare cumpărare încheiate în anul 2008 transmise de birourile notariale.

Astfel, nu poate fi reținută motivația contestatarului: „*potrivit înscisurilor reprezentând chitanțe, declarații, acte autentice rezultă că transferul oricăror sume de bani în legătură cu transferul dreptului de proprietate asupra cotelor indivize de teren a avut loc în anul 2007*” având în vedere pe de o parte faptul că o parte din contracte conțin mențiunea că sumele au fost achitate „**anterior autentificării prezentului contract**” (ex. Contractele nr. x, nr. y, nr. z, nr. q, nr. v, nr. r) fără a specifica o data certă iar pe de altă parte contestatarul nu a depus alte documente în susținerea cauzei.

Drept urmare, în baza documentelor puse la dispoziție de contestatar, organele fiscale au stabilit că exigibilitatea taxei la intervenit la data la care a avut loc faptul generator – respectiv la data transferului dreptului de proprietate prin contractele de vânzare cumpărare încheiate în anul 2008.

C. Referitor la tranzacția aferentă anului 2008 privitoare la vânzarea unui lot de 1000 mp aferentă contractului de vânzare cumpărare nr. x

Obiectul contractului de vânzare cumpărare îl constituie lotul nr. 2 compus din teren intravilan în suprafață de 1.000 mp situat în comuna x, identificat cu nr cadastral x și intabulat în CF nr. x a localității x, în baza încheierii nr. x.

Pentru aceasta tranzacție organele de inspecție fiscală au stabilit TVA de plată în sumă de x lei, contestatarul susținând că terenul la data tranzacției se afla în categoria „agricol” și nu era teren construibil beneficiind astfel de scutire de TVA.

În conformitate cu art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 141-(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, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru

achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. 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;”

Din certificatul de urbanism nr. x depus la dosarul cauzei rezultă următoarele:

„**Regimul juridic:** Terenul în suprafață de 3252mp cu numărul cadastral x situat în intravilanul comunei x, propus și aprobat conf. HCL nr. x este proprietatea domnului .X. conf contractului de vânzare cumpărare nr. x;

Regimul economic: Folosința actuală a terenului este intravilan arabil cu funcțiunea de locuințe conf. Reglementări PUG – aprobat”

Prin adresa nr. x, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov a solicitat informatii de la Primaria Comunei x în vederea clarificarii aspectelor fiscale cu privire la categoria de folosinta a terenului, raspunsul acestora confirmând că terenul se află în intravilanul arabil al comunei x. Aceeași încadrare se poate observa și din Extrasul de Carte Funciară nr. x invocat și depus de contestatar la dosarul cauzei.

Invocarea contestatarului cu privire la faptul că, conform legislației în vigoare la data tranzacției, construcțiile pot fi edificate numai pe acele terenuri care au categoria de folosință „curți – construcții” iar edificarea unei construcții pe un teren a cărei folosință era agricol presupune mai întâi scoaterea acestuia din circuitul agricol nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- conform prevederilor art. 23 și anexei 2 – definirea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii - din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții

„**Art. 23. - (1) Intravilanul localităților se stabilește prin planurile generale de urbanism - PUG -, aprobate potrivit legii.”**

„• **Intravilanul localității**

Teritoriul care constituie o localitate se determină prin Planul urbanistic general (PUG) și cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fără construcții, organizate și delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate în circuitul agricol sau având o altă destinație, înăuntrul căruia este permisă realizarea de construcții, în condițiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea în extravilan numai pe bază de planuri urbanistice zonale (PUZ), legal aprobate, integrându-se ulterior în Planul urbanistic general (PUG) al localității”

Se reține faptul că terenurile care sunt situate în intravilanul localității sunt terenuri pe care se pot executa construcții, aspect ce rezultă și din regimul economic din certificatul de urbanism.

Drept urmare, terenul care face obiectul contractului de vânzare cumpărare nr. 1827/20.10.2008, corespunde definiției legii de **teren construibil pe care se pot executa construcții**, încadrându-se astfel în excepțiile prevăzute de art. 141. alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și fiind considerată operațiune impozabilă.

D. Cu privire la acordarea dreptului de deducere a TVA

Prin contestația formulată, domnul .X. invoca faptul că nici înainte și nici cu ocazia emiterii deciziei de impunere nu i-a fost acordat dreptul de deducere a TVA.

Pe parcursul inspecției fiscale organele fiscale, prin invitațiile nr. x și nr.y au solicitat contribuabilului documente și înscrisuri, printre care și documente justificative care pot influența situația fiscală privind transferul proprietăților imobiliare (facturi, proiecte, devize, etc).

În data de 19.04.2017 contribuabilul a fost înștiințat asupra datei pentru discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale urmare încheierii inspecției fiscale, ocazie cu care i s-a adus la cunoștință că își poate exprima în scris punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În punctul de vedere depus de contribuabil și înregistrat la AJFP Ilfov sub nr. IFG_AIF x , acesta nu face nicio mențiune cu privire la neacordarea dreptului de deducere de către organele fiscale.

În plus, deși prin contestație invocă acest aspect, nici la momentul formulării contestației contestatarul nu depune alte documente suplimentare celor prezentate organelor de inspecție fiscală, documente neluate în considerare de acestea pentru acordarea dreptului de deducere.

Conform art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală, respectiv art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatul 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 contestatarei.**

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Drept urmare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivațiile contestatarei cu privire la faptul că nu i-a fost acordat dreptul de deducere a TVA, atâta timp cât organele fiscale au solicitat documente justificative care să permită acordarea dreptului de deducere iar contestatarul nu a depus nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea constatației aceste documente.

Astfel, ținând cont de prevederile legale invocate și de poziția organului de inspecție fiscală rezulta ca în mod corect organul fiscal a stabilit calitatea de persoană impozabilă a domnului .X. și a procedat la stabilirea de obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, reprezentând TVA, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.2.2 Referitor la accesorii TVA în sumă totală de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează accesorii aferente TVA, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca fiind datorată taxa stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. IFG_AIF 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 au fost calculate accesorii, astfel:

- majorări/dobânzi de întârziere pentru perioada 26.08.2008 – 24.04.2017 în sumă totală de x lei;
- penalități de întârziere pentru perioada 01.07.2010 – 30.06.2013 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:

„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.”

Invocarea faptului că organul fiscal a calculat eronat accesorii în condițiile în care la data emiterii deciziei contestate i s-au comunicat debitele nu poate fi reținută în motivarea contestației întrucât:

- accesoriile se datorează de la data scadenței obligației principale, scadența fiind stabilită la anul 2008;
- inspecția fiscală fiind începută anterior dispozițiilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele fiscale sunt îndreptățite și obligate la calcularea accesoriilor aferente diferențelor stabilite în urma inspecției fiscale.

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

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. art.23, art. 46, art. 91 alin.(1) și alin.(2) și art. 98, art. 101 alin.(1), art. 102 alin.(1), alin.(4), lit.b), art. 104 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 125¹ alin.(1) pct.18,19,20, art. 126 alin.(1), art. 127 alin.(1) și alin.(2), art. 128, art.134 alin.(2) și alin.(3), art. 152 alin.(1), alin.(2), alin.(6), art. 153 alin.(1) lit .b), art. 142 alin.(2), lit.f), art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art. 73, art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 3 și pct. 62 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004 de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 23 și anexei 2 – definirea unor termeni de specialitate utilizați în cuprinsul legii - din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcții, se

DECIDE :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de domnul **.X.** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. IFG_AIF x emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov pentru obligații fiscale suplimentare de plată în **suma totală de x lei**, reprezentând **TVA în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul București sau la Tribunalul Ilfov în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.