

**Decizia nr. 268/2010**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
doamna **X**,  
inregistrata la DGFP-MB sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AFP Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de doamna **X**, cu domiciliul in x, prin imputernicit x, cu sediul procedural ales in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x, comunicata la data de **19.04.2010**, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de **x lei**, care se compun din:

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

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de AFP Sector 1.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul A.N.A.F. este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de doamna **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I.** In sustinerea contestatiei, contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Persoana fizica neinregistrata voluntar in scop de TVA nu reprezinta subiect fiscal si nu intra de plano in sfera de aplicabilitate a TVA.

Organul fiscal nu avea abilitatea legala de a-i atribui statutul de persoana impozabila in scop de TVA.

2. Prin exces de putere, autoritatea fiscala a exercitat prerogative ce nu-i apartin, afectandu-i unilateral statutul de subiect civil.

Singura autoritate ce poate califica cu putere de lucru judecat calitatea sa de comerciant, precum si data de la care urma sa i se aplice statutul de comerciant si rigorile legii fiscale este instanta judecatoreasca civila.

Persoana care nu s-a declarat voluntar ca platitoare de TVA nu reprezinta o persoana impozabila in sensul art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, legea fiscala nefiindu-i automat aplicabila. Aceste dispozitii nu pot fi invocate in speta,

intrucat, potrivit Codului Comercial, cumpararea bunurilor imobile nu reprezinta un act de comert.

Nu a facut o profesie din vanzarea de terenuri, astfel de vanzari avand caracter ocazional, sporadic, fiind vorba de un numar de 4 de astfel de tranzactii.

Operatiunile desfasurate nu intra in sfera prezumtiei de comercialitate obiectiva generata de art. 3 din Codul Comercial, preluata si de Codul fiscal.

De asemenea, instrainarea unui bun aflat in circuitul civil nu reprezinta o activitate economica.

O vanzare - cumparare este un contract cu executare instantanee, si nu unul cu executare succesiva, avand cel mult caracter "repetitiv". Codul fiscal nu face referire la termen, iar modificarile recente aduse normelor metodologice nu se aplica retroactiv.

Legiuitorul a introdus in sfera activitatilor economice vanzarile de imobile efectuate de persoane fizice incepand cu data de 01.01.2010.

In categoria normelor metodologice modificate, de drept material, neaplicabile retroactiv, intra si prevederea cuprinsa in pct. 3 alin. 6 din Normele metodologice la art. 127 Cod fiscal, la care raportul de inspectie face trimitere in ultimul paragraf de la pagina intai, cu referire la tratamentul sotilor ca singura entitate in materie de TVA de colectat de catre persoane fizice pentru tranzactii imobiliare.

Interpretarile organului fiscal nu concorda nici cu interpretarile Curtii Europene de Justitie de la Luxemburg, respectiv Sentinta din 04.12.1990 - Cazul C-186/89 W M van Tiem v Staatssecretaris van Financien, prin care Curtea statua ca "conceptul de exploatare se refera, in conformitate cu cerintele principiului conform caruia sistemul comunitar trebuie sa fie neutru tuturor tranzactiilor indiferent de forma"; de paragraful 18 se prevaleaza si autoritatile fiscale romane omitand ca in speta este vorba de o veritabila exploatare a unui teren de catre un proprietar ce a acordat cu titlu oneros un drept de superficie unui constructor fara a transmite insusi dreptul de proprietate, asadar fara a consuma insusi bunul astfel exploatat.

Aceeasi instanta a statuat deopotriva, prin Sentinta din 29.04.2004 - Cazul C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v Fazenda Publica, ca simpla achizitie si simpla vanzare a unor instrumente negociabile nu are semnificatia exploatarei unui bun cu scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, singura cauza juridica a respectivelor tranzactii fiind aceea a obtinerii unui eventual profit de pe urma vanzarii respectivelor instrumente negociabile.

Prin urmare, nu orice activitate aducatoare de profit reprezinta o activitate economica aducatoare de venituri, caracterul de continuitate al acestora din urma fiind strans legat tocmai de notiunea de exploatare a bunului.

3. Organul fiscal a calculat prin adaugare si nu prin deducere, TVA de colectat la sumele incasate cu titlu de contravaloare a vanzarii bunurilor imobile, in conditiile in care contractele civile de instrainare a respectivelor terenuri nu faceau si nici nu puteau face vorbire despre altceva decat sume brute efectiv pretinse si incasate.

4. Organul fiscal nu a tinut cont nici de faptul ca persoanele juridice cumparatoare inregistrate in scopuri de TVA ar fi avut drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, astfel ca statul nu a avut niciun prejudiciu din neinregistrarea contribuabilei in scopuri de TVA.

5. Organul fiscal nu a tinut cont de incidenta illo tempore a mecanismului de taxare inversa, prevazute de art. 160<sup>1</sup> alin. 2 lit b, statul neavand dreptul de a incasa TVA de la vanzator.

6. Organul fiscal a ignorat faptul ca anterior anului 2007, respectiv pana la data de 13.03.2007, data intrarii in vigoare a OMFP nr. 262/2007, lipseau orice fel de proceduri de autorizare si inregistrare a persoanelor fizice in scop de TVA pentru activitati de vanzare de terenuri cu caracter repetitiv.

De asemenea, pana la aceeasi data, nu exista niciun formular de inregistrare fiscala.

7. Potrivit principiului accesorium sequitur principale, contesta si majorarile de intarziere aferente debitului principal.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

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

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

Perioada verificată este 01.01.2005 - 31.12.2009.

***Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investită să se pronunte dacă, pentru tranzactiile efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2006 constând în vânzări de terenuri extravilane, doamna X datorează taxă pe valoarea adăugată în suma de x lei, în condițiile în care a desfășurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depășit plafonul de scutire, fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.***

**În fapt**, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in perioada 14.11.2005 - 10.12.2009, doamna X, in coproprietate cu domnul x (fiecare cu cate 50%), au realizat un numar de 64 de tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile, dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2005, 4 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, in valoare totala de x lei (50% = x lei);

In data de 14.11.2005, cifra de afaceri realizata de catre contribuabila in suma de x lei, a depasit plafonul de scutire de 200.000 lei, prevazut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, drept pentru care trebuia sa devina platitoare de TVA incepand cu data de **01.01.2006**;

2. - in anul 2006, 7 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, in valoare totala de x lei (50% = x lei);

3. - in anul 2007, 36 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată;

4. - in anul 2008, 15 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată;

5. - in anul 2009, 2 tranzactii imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AFP Sector 1 a stabilit de plata in sarcina doamnei **X**, obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

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

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

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

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

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

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

Începând cu 01.01.2007, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2005-31.12.2006, citate mai sus.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure conditii determină neîncadrarea operatiunilor în categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operatiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din conditiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, asa cum reglementează însăsi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în functie de perioada incidentă operatiunilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă atât în perioada 01.01.2005-31.12.2006, cât si începând cu data de 01.01.2007:

**„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă si 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.***

În aplicarea prevederilor alin.(2) al art.127 enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.2 alin.(1), respectiv pct.(3) alin.(1), în funcție de perioada incidentă operațiilor în cauză, din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora, pentru anii 2005 - 2006:

„2. (1) Nu are caracter de continuitate, 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.”,

iar, începând cu data de 01.01.2007:

„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.[...]”

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta 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, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile și imobile, prin natura lor sau prin destinație.”,

iar potrivit aceluiași articol alin.(1), în forma aplicabilă începând cu 01.01.2007

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

**Începând cu 01.01.2007**, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutită de taxă pe valoarea adăugată:

„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-si exercite dreptul de deducere total sau partial 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.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, 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, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art.141 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.”

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2005 - 2006, potrivit căruia:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, **orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:**

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”,

iar, potrivit art.147<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(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.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare,

care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

De asemenea, se reține ca:

- **până la 1 ianuarie 2007, data aderării României la Uniunea Europeană, orice tranzacție cu clădiri și terenuri era taxabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată dacă era realizată de o persoană impozabilă;**

- după data aderării, respectiv 1 ianuarie 2007, vânzarea de construcții și terenuri este scutită de taxa pe valoarea adăugată, cu excepția vânzărilor de terenuri construite și construcții noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; în speta doamna X se încadrează în excepția menționată, având în vedere că obiectul tranzacțiilor efectuate îl constituie numai terenuri extravilane.

a - Referitor la caracterul de continuitate al operațiunii de vânzare-cumpărare a terenurilor.

Trebuie subliniat că acest caracter este dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestora (terenurilor), caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile. În situația în care persoana fizică cumpără și vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării.

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

Conform precizărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, în perioada 14.11.2005 - 10.12.2009, doamna X, în coproprietate cu domnul x (fiecare cu câte 50%), au realizat un număr de 64 de tranzacții constând în vânzări de bunuri imobile, după cum urmează:

1. - în anul 2005, 4 tranzacții imobiliare cu terenuri extravilane, în valoare totală de x lei (50% = x lei);

În data de 14.11.2005, cifra de afaceri realizată de către contribuabila în sumă de x lei, a depășit plafonul de scutire de 200.000 lei, prevăzut la art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care trebuia să devină platitoare de TVA începând cu data de **01.01.2006**;

2. - în anul 2006, 7 tranzacții imobiliare cu terenuri extravilane, în valoare totală de x lei (50% = x lei);

3. - în anul 2007, 36 tranzacții imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată;

4. - în anul 2008, 15 tranzacții imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată;

5. - în anul 2009, 2 tranzacții imobiliare cu terenuri extravilane, scutite de taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, învederând totodată dispozițiile pct. 66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „**activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice**” și analizând operațiunile efectuate în perioada 2005-2009 de către contestatara, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 64 de terenuri, rezultă că **acesta 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 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.

*b - Referitor la invocarea dispozițiilor Codului Comercial Român și Codului civil*, precizăm ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzării de bunuri imobile este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în speta, în vigoare în anul 2006), indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.

Drept pentru care, tranzacțiile efectuate de contribuabila (vânzarea de terenuri), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

Mai mult, o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA. Deci, contrar susținerilor contribuabilei, persoanele fizice care efectuează tranzacții imobiliare constând în vânzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, deoarece realizează fapte de comerț, așa cum prevede și Codul Comercial.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că doamna X a făcut o veritabilă profesiune din achiziționarea și vânzarea de terenuri, în perioada 2005 - 2009 realizând nu mai puțin de 64 de tranzacții de vânzare, la care se adaugă cele de cumpărare a terenurilor, caracterul "ocazional, sporadic" al tranzacțiilor invocat prin contestație neavând niciun suport factual.

Mai mult, independent de calificarea tranzacțiilor din perspectiva Codului Comercial și/sau Codului Civil, în materie fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reincadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. 3, conform cărora "în materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal."



c - Referitor la faptul ca numai o instanta de judecata avea dreptul de a califica tranzactiile efectuate ca fiind fapte de comert, respectiv activitati economice continue, precizam ca, asa cum am aratat anterior, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatile fiscale pot reincadra tranzactiile efectuate de contribuabili pentru a reflecta continutul economic al acestora sau pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic, iar, in temeiul art. 6 si art. 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 6 - Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta stărilor de fapt fiscale si să adopte solutia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

"Art. 7 - (2) Organul fiscal este îndreptătit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină si să utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corectă a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecărui caz.

(...) (4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examinărilor, în functie de circumstantele fiecărui caz în parte si de limitele prevăzute de lege."

d - Referitor la faptul ca persoana neinregistrata voluntar in scop de TVA nu reprezinta subiect fiscal si nu intra automat in sfera de aplicabilitate a TVA:

Conform art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(1) Orice persoană impozabilă trebuie să declare începerea, schimbarea si încetarea activității sale ca persoană impozabilă. Condițiile în care persoanele impozabile se înregistrează ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată sunt prevăzute de legislatia privind înregistrarea fiscală a plătitorilor de impozite si taxe.**”

iar, în ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată si regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt completate de pct.56 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare, potrivit căruia:

**„56. (1) Regimul special de scutire prevede o scutire de taxă pe valoarea adăugată care operează asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operatiunile desfășurate sunt taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau operatiuni care nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.[...]”**

Astfel, potrivit alin.(1) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată persoanele impozabile a căror cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 2 miliarde lei, respectiv 200.000 lei, denumit în continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată.”**

Totodată, potrivit alin.(3) al art.152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2005-31.12.2006:

**„(3) Persoanele impozabile, care depășesc în cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii. [...] Până la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal se va aplica regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată.[...]”**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, aplicabile în perioada 01.01.2005-31.12.2006, contrar sustinerilor contestatei, 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 200.000 lei, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2005 - 2006, a reglementat 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.56 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**„(4) În cazul persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, conform prevederilor art. 152 alin. (3) din Codul fiscal, organele fiscale vor proceda astfel:**

a) în situația în care **abaterea de la prevederile legale se constată înainte de înregistrarea persoanelor impozabile ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, organul fiscal va solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii**. Pe perioada cuprinsă între data constatării de către organele fiscale a nerespectării obligației de a solicita înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și data înregistrării efective, persoana impozabilă aplică regimul special de scutire prevăzut de art. 152 din Codul fiscal, însă **are obligația de a plăti la buget taxa pe care ar fi trebuit să o colecteze pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în această perioadă; [...]**”

iar, potrivit alin.(5) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(3) din Codul fiscal:

**„(5) În ambele situații prevăzute la alin. (4), la data înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, persoana impozabilă beneficiază de dreptul de deducere aferent bunurilor achiziționate, conform art. 145 alin. (11) și (12) din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată dedusă se înscrie în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus la organul fiscal.”**

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 ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, au dreptul/obligația de a solicita **plata taxei pe valoarea adăugată** pe care **persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

Prin urmare, faptul că nu s-a înregistrat, în mod voluntar, în scopuri de TVA, nu înseamnă că persoana fizică în cauză nu reprezintă subiect fiscal, respectiv că nu datorează TVA, legiuitorul stipulând în mod expres modalitatea de soluționare a acestei spețe.

*e - Referitor la faptul că taxa pe valoarea adăugată a fost aplicată la sumele brute efectiv încasate:*

Conform dispozițiilor art. 1303 din Codul civil:

**"Art. 1303.** - Pretul vânzării trebuie să fie serios și determinat de părți."

Potrivit doctrinei juridice cerințele referitoare la pretul contractului sunt doar acelea că pretul să fie fixat în bani, determinat sau determinabil, sincer și serios. De asemenea, trebuie să fie real, adică să existe efectiv și să se plătească de către cumpărător. Astfel, pretul este real dacă el este sincer și serios.

Cu privire la modalitatea de interpretare a componentei pretului unui contract de vânzare-cumpărare a unui bun imobil, prin adresa nr. x, Direcția de legislație în domeniul TVA a comunicat următoarele:

"În situația în care în contractul încheiat între părți sau printr-un act adițional la contract, nu se menționează în mod expres că pretul include TVA, se prezuma că pretul nu include TVA, cuantumul taxei determinându-se prin aplicarea cotei de TVA la pretul prin contract."

Mai mult, potrivit dispozițiilor art. 137 alin. 1 lit. a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în cursul anului 2006:

**"(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 să fie obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert**, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni."

De asemenea, la pct. 24 (1) din HG nr. 44/2004, se stipulează că se aplică procedeele sutei mărite pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adăugată, respectiv 19 x 100/119 în cazul cotei standard și 9 x 100/109 în cazul cotei reduse, atunci când pretul de vânzare include și taxa pe valoarea adăugată. De regulă, pretul include taxa pe valoarea adăugată la **livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii direct către populație în situația în care nu este necesară emiterea unei facturi fiscale conform art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, precum și în orice**

**situatie în care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa pe valoarea adăugată.**

Prin urmare, se constata ca intentia legiuitorului a fost aceea de a considera ca pretul include taxa pe valoarea adaugata numai in cazul in care s-a stipulat expres acest lucru.

Or, in niciunul dintre contractele de vanzare-cumparare care au facut obiectul inspectiei fiscale nu se mentioneaza ca pretul include taxa pe valoarea adaugata, fapt retinut si de contestatara in contestatia formulata, singurele precizari fiind:

de ex:

- "pretul vanzarii, negociat si acceptat de parti, este de x euro/mp adica x euro, reprezentand la cursul BNR al zilei echivalentul sumei de x lei RON si s-a achitat integral azi (...)"

f - Referitor la faptul ca statul nu a fost prejudiciat prin neinregistrarea contribuabilei in scopuri de TVA:

Aceasta motivatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat fiecare persoana impozabila raspunde pentru realitatea si corectitudinea datelor inregistrate, astfel ca persoanele juridice in calitate de cumparatori au obligatia sa justifice indeplinirea conditiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, toate cele 7 tranzactii imobiliare efectuate de doamna X in anul 2006 au fost incheiate numai cu cumparatori - persoane fizice, care nu au avut calitatea de persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, de unde rezulta ca bugetul statului a fost prejudiciat prin necolectarea TVA de catre cei obligati prin lege sa faca aceasta operatiune, in speta contestatara.

g - Referitor la faptul ca organul fiscal nu a tinut cont de mecanismul de taxare inversa, statul neavand dreptul de a incasa TVA de vanzator:

Conform dispozitiilor art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2006:

"Art. 160<sup>1</sup>. - (1) Furnizorii si beneficiarii bunurilor prevăzute la alin. (2) au obligatia să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. **Conditia obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât si beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.**

(2) Bunurile pentru care se aplică măsurile simplificate sunt:

a) deseurile si resturile de metale feroase si neferoase, precum si materiile prime secundare rezultate din valorificarea acestora, astfel cum sunt definite de Ordonanta de urgentă a Guvernului nr. 16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicată, cu modificările ulterioare;

b) terenurile de orice fel;

c) clădirile de orice fel sau părți de clădire. Este considerată clădire orice constructie legată nemijlocit de sol;

d) materialul lemnos. Prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se vor nominaliza bunurile care se încadrează în categoria materialului lemnos;

e) Abrogat."

Se retine ca desi terenurile fac parte din categoria bunurilor pentru care se aplică măsurile simplificate, in speta prevederile legale mai sus invocate nu sunt aplicabile, intrucat nu este respectata conditia obligatorie pentru a se aplica masurile de simplificare, respectiv nici doamna X, in calitate de furnizor/vanzator nu era inregistrata in scopuri de TVA, desi avea aceasta obligatie incepand cu data de 01.01.2006, nici beneficiarii nu erau înregistrați (la data efectuării tranzacțiilor) ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată.

Mai mult, asa cum s-a aratat anterior, toate cele 7 tranzactii imobiliare efectuate de doamna X in anul 2006 au fost incheiate numai cu cumparatori - persoane fizice.

*h - Referitor la invocarea inexistentei unor proceduri de autorizare si inregistrare a persoanelor fizice in scopuri de TVA pentru activitati de vanzare de terenuri cu caracter repetitiv:*

Contrar sustinerilor contribuabilei, trebuie subliniat ca si anterior anului 2007 au existat prevederi legale care reglementeaza inregistrarea fiscala a persoanelor impozabile persoane fizice.

Astfel, potrivit art. 69 si art. 70 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, actualizat la data de 01.01.2006:

**"Art. 69 - (1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală va fi:**

a) pentru persoanele juridice, cu exceptia comerciantilor, precum si pentru asociieri si alte entități fără personalitate juridică, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscală;

b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;

c) pentru persoanele fizice care nu detin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscală;

d) pentru comercianti, inclusiv pentru sucursalele comerciantilor care au sediul principal al comertului în străinătate, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale;

e) pentru persoanele fizice plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscală."

**"Art. 70 (1) Orice persoană impozabilă care realizează operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată la organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscală în următoarele situatii:**

a) la înființare, în mod obligatoriu, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri peste plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată;

b) la înființare, dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată;

c) după înființare, în mod obligatoriu, dacă depășește plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a depășit acest plafon;

d) după înființare, dacă cifra de afaceri realizată este sub plafonul de scutire prevăzut de dispozițiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adăugată, dar dorește să opteze pentru aplicarea regimului normal de taxă pe valoarea adăugată. "

De asemenea, în afara prevederilor Codului de procedura fiscală care stipulează expres obligativitatea înregistrării fiscale a persoanelor sau entităților care sunt subiecte într-un raport juridic fiscal, precum și înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a oricărei persoane impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere, există și alte dispoziții legale anterioare anului 2007 cu privire la:

- autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent - Legea nr. 300/2004;

- declarațiile de înregistrare a contribuabililor și cererea de înregistrare a domiciliului fiscal - OMFP nr. 300/2004;

- procedura de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere - OMFP nr. 1346/2006.

*i - Referitor la tratamentul sotiilor ca singura entitate în materie de TVA:*

Trebuie subliniat că deși prin Raportul de inspecție fiscală nr. x, AFP Sector 1 a analizat un număr de 64 de tranzacții imobiliare constând în vânzări de terenuri extravilane deținute de doamna X, în coproprietate cu domnul x, cu cota indiviză de 50% fiecare, decizia de impunere atacată a fost emisă pe numele contestatarii, cu privire la **veniturile obținute numai de aceasta** urmare tranzacțiilor efectuate și nicidecum cu privire la veniturile totale, obținute împreună cu domnul x.

Astfel, conform deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală, pentru anul 2006, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată datorată de contribuabilă este în suma totală de x lei, în condițiile în care valoarea totală a tranzacțiilor efectuate împreună cu celălalt coproprietar este în suma de x lei.

Mai mult, afirmația contribuabilei potrivit căreia "*în categoria normelor metodologice modificate, de drept material, neaplicabile retroactiv, înra și prevederea cuprinsă în pct. 3 alin. 6 din Normele metodologice la art. 127 Cod fiscal, la care raportul de inspecție face trimitere în ultimul paragraf de la pagina întâi, cu referire la tratamentul sotiilor ca singura entitate în materie de TVA de colectat de către persoane fizice pentru tranzacții imobiliare*", nu prezintă relevanță.

Trebuie mentionat ca ultimul paragraf de la pagina intai a raportului de inspectie fiscala, face referire la cu totul altceva decat ce a retinut contestatara, respectiv:

*"Potrivit aplicatiei Decter imob prin care sunt monitorizati dezvoltatorii imobiliari a reiesit ca doamna X a efectuat un numar de 64 de tranzactii cu bunuri imobile."*

*j - Referitor la sustinerea contribuabilei potrivit careia este nelegala incadrarea in a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, sintagma exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri fiind circumscrisa culegerii fructelor civile, industriale sau naturale ale unui bun:*

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia de mai sus, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatara nu face dovada ca le-a respectat.

*k - Referitor la invocare jurisprudentei Curtii Europene de Justitie de la Luxemburg, respectiv Sentinta din 04.12.1990 - Cazul C-186/89 W M van Tiem v Staatssecretaris van Financien si Sentinta din 29.04.2004 - Cazul C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) v Fazenda Publica:*

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

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

Trebuie precizat că, în cadrul articolului 4 alineatul (2) din A sasea directivă, conceptul „exploatare” se referă, conform cerintelor principiului neutralității sistemului comun al TVA-ului, la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridică a acestora, prin care se urmărește obtinerea de venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv.

De altfel, aceste aspecte se regasesc si in legislatia nationala, care potrivit dispozitiilor pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, asa cum au fost modificat prin art. I, lit. E, pct. 4 din H.G. nr. 1.620/2009 , stipuleaza:

"In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de TVA potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel cum se mentioneaza in constatarile Curtii Europene de

Justitie in cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regie dauphinoise, C—77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM)."

Din ansamblul textelor normative de nivelul Directivelor in materie de TVA si din jurisprudenta CEJ se desprinde cu claritate ca ceea ce conduce la atribuirea calitatii de contribuabil este caracterul repetat, si nu ocazional al instrainarii de imobile, iar, asa cum am aratat anterior, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare din patrimoniul personal determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din astfel de operatiuni (in speta, in perioada 14.11.2005 - 10.12.2009, doamna **X**, in coproprietate cu domnul x (fiecare cu cate 50%), au realizat un numar de **64 de tranzactii** constand in vanzari de bunuri imobile, acest aspect contrazicand sustinerile sale, potrivit carora tranzactiile efectuate au caracter ocazional, sporadic).

Totodata, din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit corect in sarcina doamna **X**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, taxa pe valoarea adaugata in suma de **x lei**.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

### **3.2 Referitor la majorarile de intarziere aferente TVA in suma de x lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere nr. x, s-au stabilit in sarcina contestatarei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

**"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."**

**"Art. 120 - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadentă si până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**



(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca doamna **X** datoreaza si suma de x lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei si în temeiul art. 1303 din Codul civil, art. 1, art. 11, art. 126, art. 127, art.137 alin. 1 lit. a, art. 141, art. 152, art. 153, art. 160<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2006, pct. 24, 56 din Normele metodologice de plaicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare in cursul anului 2006, Legea nr. 300/2004, OMFP nr. 300/2004, OMFP nr. 1346/2006, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie (Cazul C - 77/01 si C - 186/89), art. 69 si art. 70 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, actualizat la data de 01.01.2006, art. 6, art. 7, art. 119, art. 120, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile si completările ulterioare, actualizat la data prezentei

## **DECIDE**

Respinge ca neîntemeiată contestatia formulată de doamna **X** împotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x emisa de AFP Sector 1, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de **x lei**, care se compun din:

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

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Bucuresti în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

