

**Decizia nr. 356 /13.05.2015**

privind solutionarea contestatiei formulata de doamna **X**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.09.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre AJFP Ilfov cu adresa nr. x/08.09.2014, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.09.2014, asupra contestatiei formulata de doamna **X**, prin SCA „N si A”, cu domiciliul in orasul P , Bd. B nr. , jud. I si cu domiciliul procesual ales la SCA „N si A” din Bucuresti, str. D.I. M nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de 11.08.2014 si inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x/19.08.2014, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/07.10.2014 il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/09.07.2014 (identificata in mod eronat de contestatara sub nr. x), emisă de Administrația judeteana a Finanțelor Publice Ilfov, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/07.07.2014, comunicate in data de 14.07.2014, cu adresa nr. x/09.07.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA ;
- y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB este investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de doamna **X**.

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

**I.** Prin contestatia formulata, doamna X considera ca decizia de impunere a fost data cu aplicarea gresita a dispozitiilor in materie fiscala.

In sustinerea contestatiei contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Lipsa caracterului economic al activitatii desfasurate

Fata de prevederile art.127 alin. 2 din Codul fiscal nu este indeplinit scopul de a vinde in vederea obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, achizitioanrea terenului de la parintii sotului si ulterior edificarea unui imobil cu destinatia de spatiu comercial si locuinta fiind facute in vederea atribuirii catre fiii sai, dar datorita unor probleme personale nu s-a concretizat.

In acelasi sens a retinut si jurisprudenta CEJ (C-155/94 si C-32/03).

Organele fiscale s-au limitat doar la constatarea ca datorita volumului mare de vanzari a dobandit calitatea de persoana impozabila, concluzie vadit contrara CEJ in cauzele Saby si Kuc.

## 2. Incalcarea dreptului la aparare

Conform art.9 alin.1, art.43 alin.2 si art.107 alin.2 si 3 din Codul de procedura fiscala organul fiscal este obligat sa procedeze la audierea contribuabilului si sa asigure o perioada de timp suficienta pregatirii unei aparari de calitate.

Fata de aceste aspecte a fost incalcat dreptul la aparare prin reprezentarea pe tot parcursul inspectiei fiscale de catre fiul sau si prin faptul ca nu i s-a permis accesul la toate informatiile avute in vedere de organul fiscal in luarea deciziei, ceea ce atrage nulitatea inspectiei fiscale si a deciziei de impunere.

## 3. Caracterul de bun comun al terenului si constructiei ce a facut obiectul inspectiei fiscale.

Fata de dispozitiile art.339 din Codul civil, obligatia stabilita in sarcina sa a fost realizata cu aplicarea gresita a legii, fara stabilirea cotei de contributie a fiecaruia dintre soti fiind incalcat regimul juridic al proprietatii in devalmasie, ceea ce a adus o vatamare care poate fi inlaturata prin anularea deciziei de impunere.

## 4. Netemeinicia cuantumului taxei pe valoarea adaugata

TVA datorata a fost stabilita avand in vedere intreaga suma incasata din vanzarile efectuate, fara a fi scazuta TVA aferenta, chiar daca in cadrul contractelor de vanzare-cumparare nu a fost stabilit modul de calcul al obligatiei.

In cauzele Tulica si Pavlosin, CJUE a aratat ca atunci cand furnizorul nu poate recupera de la dobanditor TVA pretul trebuie considerat ca incluzand TVA. Prin stabilirea TVA asupra intregului pret i se aduce o grava vatamare, singura solutie fiind anularea in intregime a actului administrativ fiscal, datorita determinarii gresite a obligatiilor fiscale.

Fata de toate considerentele, contestatara solicita sa se constate nelegalitatea si constatarea nulitatii deciziei de impunere, prin eludarea in mod flagrant a dispozitiilor legale.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/09.07.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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

### 3.1. Referitor la aspectele de procedura

*Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind modul de desfasurare a inspectiei fiscale atrag nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale.*

**In fapt**, prin contestatia formulata contribuabila X solicita si constatarea nulitatii deciziei de impunere nr. x/09.07.2014, invocand incalcarea dreptului la aparare si faptul ca nu i s-a permis accesul la toate informatiile utilizate de inspectie fiscala.

**In drept**, conform art. 9, art.101 si art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul de procedura fiscala:

**„Art.9** - (1) *Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

b) situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;

c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;

d) urmează să se ia măsuri de executare silită.“

**"Art. 101.** - (1) *Inaintea desfasurarii inspectiei fiscale, organul fiscal are obligatia sa instiinteze contribuabilul in legatura cu actiunea care urmeaza sa se desfasoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscala".*

**"Art. 105** - (1) *Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...).*

(8) *La finalizarea inspekției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspekția fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil."*

Normele metodologice:

*„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

Codul de procedura fiscala:

„**Art.107** - (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) *Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

In speta, din constatările organelor de inspecție fiscală și din documentele existente în dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarii, referitor la modul de desfășurare a inspecției fiscale, rezulta următoarele:

- inspecția fiscală a fost inițiată în data de 12.11.2012, în baza avizului de inspecție fiscală nr. x/08.11.2012, comunicat contribuabilei în data de 09.11.2012;

- ulterior, în baza referatului nr. x/14.01.2013, inspecția fiscală a fost suspendată, aceasta fiind comunicată cu adresa nr. x/15.01.2013 confirmată de primire în data de 17.01.2013;

- prin adresa nr. x/13.06.2014, comunicată contribuabilei în data de 13.06.2014 inspecția fiscală a fost reluată, iar prin adresa înregistrată la AJFP Ilfov sub nr. x/13.06.2014, doamna X a fost instiintată să se prezinte în data de 30.06.2014 pentru discuția finală asupra constatărilor și rezultatelor inspecției fiscale;

- în data de 30.06.2014 a avut loc discuția finală cu domnul X M , în baza imputernicirii din data de 29.06.2014, fiind-i înmănată nota explicativă adresată doamnei X, prin care s-au solicitat informații suplimentare cu privire la tranzacțiile efectuate;

- în data de 02.07.2014 a fost prezentat draftul raportului de inspecție fiscală, împreună cu anexele privind modul de calcul a obligațiilor de plată și tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 01.01.2007-31.12.2011;

- contestatara nu a prezentat un punct de vedere asupra constatărilor inspecției fiscale.

Astfel, contrar susținerilor contribuabilei, organele de inspecție fiscală au respectat dispozițiile art.9 și art. 107 din Codul de procedură fiscală, iar aceasta a avut posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra constatărilor organelor de inspecție fiscală.

În speta devin aplicabile prevederile art. 43 și art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale:

“**Art. 43** - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului. “

“**Art. 46** - 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”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Potrivit doctrinei, se reține că 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 ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul*

*administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014 si a deciziei de impunere nr. x/09.07.2014 se retine ca acestea au fost intocmite cu respectarea dispozitiilor art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Prin urmare, sunt neintemeiate sustinerile contestatarei vizand vatamarea sa prin incalcarea dreptului la aparare si faptul ca nu i s-a permis accesul la toate informatiile avute in vedere de organul fiscal, in conditiile in care, asa cum s-a aratat anterior, pe parcursul desfasurarii controlului a fost informata asupra constatarilor inspectiei fiscale, iar in ceea ce priveste invocarea reprezentarii in timpul inspectiei fiscale de catre fiul sau, din anexa 1 la RIF rezulta ca domnul X M a fost imputernicit de doamna X pentru reprezentarea in fata organelor fiscale.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. x/09.07.2014 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile contribuabilei privind nulitatea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprtare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

### **3.2. Referitor la TVA in suma de y1 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile imobiliare efectuate, contribuabila datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.*

**In fapt**, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014, persoana fizica X a realizat in perioada 2008–2011 urmatoarele tranzactii imobiliare cu terenuri si constructii:

Anul 2007 - 4 contracte de vanzare-cumparare + o donatie.  
Anul 2008 - 2 antecontracte de vanzare-cumparare si 6 contracte de vanzare-cumparare.  
Anul 2009 - 3 contracte de vanzare-cumparare.  
Anul 2010 - 2 contracte de vanzare-cumparare.  
Anul 2011 - 3 contracte de vanzare-cumparare.

In luna mai 2008, cu antecontractul de vanzare-cumparare nr. x/23.05.2008, contribuabila a depasit plafonul legal de scutire de TVA (35.000 euro), motiv pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.07.2008.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014, organele de control au emis decizia de impunere nr. x/09.07.2014, prin care au stabilit in sarcina contribuabilului obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de y1 lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a contribuabilei existenta la aceasta data.

**In drept**, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu anul 2008:

„**Art. 126 - (1)** Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2).”

Potrivit acestor prevederi legale, intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile

prevazute la lit. a)-d) ale art. 126 alin. (1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art. 127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2008:

**"Art. 127 - (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."

În aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare a fost modificat dupa cum urmeaza:

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

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



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

**Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decât vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizică devine persoana impozabilă dacă activitatea desfășurată are caracter de continuitate.**

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, **exceptie 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.**

Pe cale de consecință, o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, în condițiile în care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Asa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se consideră ca 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 acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definiția termenilor comuni în înțelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

"(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație: [...]

20. **persoana - orice persoană fizică sau juridică.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoană fizică sau juridică**".

În contextul armonizării legislației naționale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunile de persoană, persoană impozabilă, persoană neimpozabilă și persoană juridică neimpozabilă.

La art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizează:

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

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

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

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

In situatia in care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

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

(...) (6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...]** Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".**

"**Art. 153** - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica **operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza: [...]

b) **daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...]**

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) **In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."**

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operand asupra intregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2008, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

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

a) in cazul in care ***nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]***".

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, dupa cum urmeaza:

„**Art. 141.** – (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. **Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil [...]**”.

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic **operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA**. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca persoana fizica X a dobandit in perioada anterioara lunii mai 2008, terenuri intravilane si constructii, prin reconstituirea dreptului de proprietate, pe care le-a instrainat ulterior prin contracte de vanzare-cumparare, acestea fiind operatiuni impozabile taxabile cu TVA, pentru care nu se aplică scutirea de TVA prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform Anexei la raportul de inspectie fiscalal, doamna X a efectuat urmatoarele tranzactii imobiliare din patrimoniul personal:

- in anul 2007: 4 contracte de vanzare-cumparare (terenuri intravilane si curti constructii) si o donatie;
- in anul 2008: 2 antecontracte de vanzare-cumparare 6 contracte de vanzare-cumparare (o constructie + 5 apartamente);
- in anul 2009: 3 contracte de vanzare-cumparare (un apartament si 2 terenuri extravilane);
- in anul 2010: 2 contracte de vanzare-cumparare (2 apartamente);
- in anul 2011: 3 contracte de vanzare-cumparare (3 apartamente)

In luna mai 2008, cu antecontractul de vanzare-cumparare nr. x/23.05.2008, contribuabila a depasit plafonul legal de scutire de TVA (35.000 euro), motiv pentru care avea obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.07.2008.

Pentru tranzactiile efectuate cu terenuri extravilane arabile, conform contractelor de vanzare-cumparare nr. x/03.12.2009 si nr. x/03.12.2009 si cu apartamente receptionate in anul 2008, conform contractelor de vanzare-cumparare nr. x/25.03.2010, nr. x/02.11.2010, nr. x/03.03.2011, nr. x/03.03.2011 si nr. x/03.03.2011 nu s-a stabilit TVA datorata, potrivit art.141 alin.2 lit.f din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014, organele de control au emis decizia de impunere nr. x/09.07.2014, prin care au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii fiscale reprezentand TVA de plata in suma de y1 lei, tinand cont de calitatea de persoana impozabila a doamnei X existenta la aceasta data.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la caracterul de continuitate al tranzactiilor imobiliare trebuie subliniat ca acest caracter este dat de existenta contractelor succesive de vanzare-cumparare de terenuri si constructii, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile. In situatia in care persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/07.07.2014, persoana fizica a realizat in perioada 2007-2011, urmatoarele tranzactii imobiliare:

Anul 2007 - 4 contracte de vanzare-cumparare + o donatie.

Anul 2008 - 2 antecontracte de vanzare-cumparare si 6 contracte de vanzare-cumparare.

Anul 2009 - 3 contracte de vanzare-cumparare.

Anul 2010 - 2 contracte de vanzare-cumparare.

Anul 2011 - 3 contracte de vanzare-cumparare.

Având în vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând totodata dispozitiile 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 modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate**, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizând operatiunile efectuate în perioada 2007-2011 de catre contestatara, respectiv tranzactionarea de terenuri si constructii, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Motivatia contestatarei privind construirea imobilului cu destinatia de locuinta si spatiu comercial pentru a fi puse la dispozitie fiilor sai nu este dovedita; mai mult, potrivit propriilor afirmatii, aceasta a achizitionat terenuri, le-a dezmembrat, a obtinut autorizatie de constructie, a edificat constructii.

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 ca persoană impozabilă.

## 2. Referitor la invocarea caracterului de bun comun al terenului și construcției

Conform dispozițiilor OPANAF nr. 1415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, Anexa 1 b, Cap. II, pct. 3, cu privire la conținutul și obiectivele minime ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoana fizică, se specifică faptul că:

"3. Date privind domiciliul fiscal al persoanei fizice:

- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector) (...);
- numele, inițiala tatălui și prenumele;
- codul numeric personal sau numărul de identificare fiscală;
- adresa (localitate, stradă, etaj, apartament, cod postal, județ/sector);
- cota de distribuție.

**Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată."**

Pentru clarificarea noțiunii de persoană impozabilă, precum și tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al TVA sunt aplicabile dispozițiile art. 127 alin. (9) și (10) din Codul fiscal, începând cu 01.01.2008:

«Art. 127 - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.»

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului, acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere în scopuri comerciale, fără personalitate juridică.

Astfel că, în situația în care coproprietarii sunt soț și soție, iar livrarea unui imobil sau a oricărui bun deținut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnătura celuilalt pentru efectuarea livrării, coproprietarul care urmează să îndeplinească obligațiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui bun imobil, acționează în numele asocierii și nu în nume propriu. Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilei, **plafonul pentru determinarea**

**existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii, si nu la nivelul fiecarui individ in parte.**

Se retine ca, in conformitate cu pct.6 din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal: "In cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie."

In speta, asa cum rezulta din contractele de vanzare-cumparare, tranzactiile imobiliare care fac obiectul cauzei supuse solutionarii au fost realizate de persoana fizica X impreuna cu sotul sau, domnul X Z , motiv pentru care plafonul pentru determinarea existentei obligatiei de inregistrare in scopuri de TVA este analizat la nivelul asocierii.

Prin urmare, cata vreme cele doua persoane (X si X Z ) au constituit o asociere intre persoane fizice, asociere ce nu da nastere unor persoane impozabile separate din punct de vedere al TVA (fiind tratata ca o asociere in participatiune, conform art.127 alin.(10) din Codul fiscal), pentru operatiunile din sfera TVA ale asocierii s-a utilizat, in mod corect, calitatea de platitor a doamnei X.

Ca atare, invocarea de catre contestatara a stabilirii eronate in sarcina sa a obligatiei de plata pentru tranzactiile efectuate, invocand regimul comunitatii de bunuri, este nejustificata, cata vreme aceasta a fost desemnata reprezentanta a asocierii pentru bunurile detinute in coproprietate cu X Z .

**3. Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata:**

Potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei,

prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contribuabilului privind determinarea eronată a TVA de plată, câtă vreme din anexa raportului de inspecție fiscală și din contractele respective, rezulta că deși părțile **nu** au convenit prin contracte că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, organele de control au calculat TVA în suma de y lei, prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], după cum urmează:

Valoarea totală a contractelor = t lei  
 $t \times 19/119 = \underline{t1 \text{ lei}}$   
TVA deductibilă acordată de inspecția fiscală (TVA achitată la perfectarea contractelor în anul 2008) = t2 lei  
TVA datorată = t3 lei.

Față de cele mai sus prezentate, rezulta că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că doamna X datorează TVA în suma de y1 lei, motiv pentru care, cu privire la acest capăt de cerere, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.

**3.3 Referitor la accesoriile aferente TVA în suma totală de y2 lei (y2 lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente TVA și y2 lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA):**

*Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în suma de y2 lei, în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de y2 lei, iar pe de altă parte, contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.*



**In fapt**, prin decizia de impunere nr. x/09.07.2014 emisa de AJFP Ilfov, s-au stabilit pentru perioada 25.10.2008–30.06.2014, accesorii aferente TVA in suma de lei (y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

**In drept**, potrivit prevederilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

«**Art. 119 - (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor 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 scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.»

Incepand cu data de 01.07.2010, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza:

«**Art. 119 - (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 - (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.»

«**Art. 120<sup>1</sup> (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere.

Referitor la suma de y2 lei (y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA) individualizate prin Decizia de impunere nr. x/09.07.2014, se retine ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y1 lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese ca se datoreaza si suma de y2 lei, cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si în temeiul art. 125<sup>1</sup> , art. 126, art. 127, art. 141, art. 147<sup>1</sup>, art. 152, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.18-21, pct. 62 din HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/09.07.2014, prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de y lei, care se compun din:

- y1 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- y2 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

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

