

## DECIZIA nr.265

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P. -Inspectie Fiscala prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de catre X.

X formuleaza contestatie impotriva 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 nedeclarate organelor fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si are ca obiect suma totala, care se compune din:

-TVA

-majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA stabilita de plata;

-penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca 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 a fost comunicata.. conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P. in data de, conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este legal investita sa solutioneze contestatia formulata de catre X.

I.X formuleaza contestatie impotriva 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 nedeclarate organelor fiscale emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita anularea in totalitate a actului administrativ fiscal prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale reprezentand TVA si accesorii aferente.

In sustinerea contestatiei, contestatorul prezinta urmatoarele argumente:

1)Contestatorul sustine ca impunerea efectuata de organele de inspectie fiscala este abuziva in ceea ce priveste TVA lei stabilita asupra bazei impozabile precum si incadrarea tranzactiilor imobiliare efectuate in categoria activitatilor economice de exploatare a bunurilor corporale in sensul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.Considera ca este criticabil faptul ca organele de inspectie fiscala nu au mentionat in actul de control ca cele 6 tranzactii imobiliare realizate in anul 2010 au avut ca obiect un singur imobil, teren intravilan, dezmembrat conform Actului de dezmembrare.

Contestatorul arata ca pe perioada verificata, impreuna cu sotia, a vandut 4 imobile din proprietatea privata, din care 3 terenuri si un teren cu constructii in luna decembrie 2009; sustine ca tranzactiile nu au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri si nici nu au avut caracter de continuitate.

Referitor la stabilirea plafonului de TVA, respectiv data la care a depasit plafonul de scutire de TVA, contestatorul considera abuziva impunerea inregistrarii ca platitor de TVA dupa efectuarea vanzarii unui teren din patrimoniu personal; arata ca, organul de control a considerat depasirea plafonului de scutire prevazut de lege (119.000 lei) si obligatia solicitarii inregistrarii in scopuri de TVA, urmare vanzarii de teren realizata in luna septembrie 2009, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat; considera ca sintagma "caracter de continuitate" implica cel putin 2 tranzactii .

Totodata, contestatorul arata ca in Procesul verbal, organele de inspectie fiscala au consemnat faptul ca plafonul de scutire a fost depasit in luna decembrie 2009 si ca acesta devine platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010; sustine ca in Raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis Decizia de impunere contestata organele de control nu au facut referire la Procesul verbal.

2). In contestatia formulata X sustine ca pentru anul 2009 a intervenit prescriptia si invoca in sustinere prevederile art.91 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel considera ca, pentru creanta fiscala reprezentand TVA precum si accesorii aferente, stabilita prin actul administrativ fiscal contestat, a intervenit prescriptia extinctiva deoarece s-a nascut in luna decembrie 2009; avand in vedere ca termenul de prescriptie incepe sa curga incepand cu data de 01.01.2010, TVA si accesorii aferente sunt prescrisa la data de 01.01.2015; sustine ca, creanta s-a nascut la data realizarii tranzactiei respectiv decembrie 2009 si nu la data scadentei respectiv ianuarie 2010.

Pentru motivele mai sus prezentate, contestatorul solicita organului de solutionare a contestatiei sa admita contestatia si in consecinta sa anuleze in totalitate actele administrativ fiscale contestate, cu toate efectele generate de acestea.

II. Prin 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, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala au stabilit in sarcina X, obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand TVA, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii 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 nedeclarate organelor fiscale, contestata de catre X, rezulta urmatoarele:

Din declaratiile depuse de notarii publici (Declaratia 208) precum si din documentele prezentate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca X impreuna cu sotia, in perioada 2009-2011, au efectuat un numar de 10 tranzactii imobiliare si anume:

-In anul 2009 au fost efectuate 2 tranzactii imobiliare, in baza urmatoarelor documente:

-Contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan; terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008.

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan edificat cu cladire comerciala si sopron depozit, construit din lemn. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare iar constructia a fost edificata in baza autorizatiei de construire si procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor. Prin semnarea Procesului verbal receptia lucrarilor de constructie s-a efectuat in data de.. care reprezinta data primei ocupari. Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta tranzactie se incadreaza in categoria celor taxabile conform exceptiei de scutire, potrivit prevederilor

art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

In cursul anului 2010, X si sotia au efectuat un numar de 7 tranzactii imobiliare si a incasat suma totala, astfel:

-o tranzactie imobiliara in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan; Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008.

-6 tranzactii imobiliare efectuate impreuna cu inca o persoana fizica, in baza urmatoarelor documente:

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008, 2009 si 2010;cota parte detinuta in proprietate de catre X impreuna cu sotia, din terenul vandut in suprafata este de..;

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008, 2009 si 2010; cota parte detinuta in proprietate de catre X impreuna cu sotia, din terenul vandut este de ... ;

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008, 2009 si 2010; cota parte detinuta in proprietate de catre X impreuna cu sotia, din terenul vandut este...

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008 si 2010; cota parte detinuta in proprietate de catre x impreuna cu sotia, din terenul vandut in suprafata de este de...;

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan in suprafata totala. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008 si 2009;cota parte detinuta in proprietate de catre X impreuna cu sotia, din terenul vandut in suprafata;

-contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008 si 2009;cota parte detinuta in proprietate de catre X impreuna cu sotia, din terenul vandut, astfel pretul obtinut din tranzactia mentionata este....

Organele de inspectie fiscala au constatat ca X impreuna cu sotia, din cele 6 tranzactii imobiliare efectuate in baza contractelor de vanzare- cumparare enumerate mai sus, aferent cotei detinute, au obtinut venituri.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca sotii X au actionat in nume propriu fata de terti, asa cum se prevede la art.127 alin.(9) din Codul fiscal si pct.79 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal .

In anul 2011, a fost efectuata o tranzactie imobiliara, in baza contractului de vanzare- cumparare autentificat notarial, prin care a fost vandut un teren intravilan. Terenul vandut a fost dobandit prin cumparare in anul 2008.

Din Raportul de inspectie fiscala, rezulta ca , la stabilirea plafonului de scutire de TVA prevazut de art.152 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au avut in vedere ca bunurile imobile tranzactionate au fost detinute in coproprietate de sotii X iar livrarea unui bun imobil detinut in coproprietate nu poate fi o decizie independenta a unuia dintre soti, fiind necesare acordul si semnatura celuilalt pentru efectuarea livrarii, iar coproprietarul care urmeaza sa indeplineasca obligatiile ce-i revin din punct de vedere al TVA pentru livrarea unui imobil, actioneaza in numele asocierii (sot-sotie) si nu in nume propriu.

In aceste conditii, organele de inspectie fiscala au constatat ca sotii X au depasit

plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata 35.000 euro, adica 119.000 lei, prevazut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, urmare a tranzactiei imobiliare efectuata in baza contractului de vanzare cumparare autentificat notarial cand a realizat o cifra de afaceri in suma totala de.. lei.

Avand in vedere ca plafonul de scutire a fost depasit in luna septembrie 2009, contribuabilul avea obligatia , potrivit alin. (6) al art. 152 din Codul fiscal, sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, conform art. 153 din Codul fiscal si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009.

In conditiile in care contribuabilul nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, organele de control au procedat la stabilirea TVA de plata, potrivit prevederilor art. 152 din Codul fiscal si punctului 62 alin. (2), lit a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca cele 9 tranzactii imobiliare realizate, in perioada 09.12.2009-01.08.2011, se incadreaza in categoria operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA ; in contractele de vanzare-cumparare enumerate mai sus, partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, iar persoana fizica verificata a declarat pe propria raspundere (Declaratia- anexa nr.3) ca nu are posibilitate de a recupera taxa pe valoarea adaugata aferent tranzactiilor imobiliare efectuate.

In conformitate cu prevederile OMFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, organele de control au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata prin aplicarea procedurii sutei marite, potrivit prevederilor art. 140 din Codul fiscal si pct 23, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere/ dobanzi si penalitati de intarziere, in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare.

**III.** Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare pe perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

#### **A)Aspecte procedurale**

Cu privire la invocarea prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale suplimentare, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale suplimentare de natura TVA si accesorii aferente in luna decembrie 2009, in conditiile in care pentru obligatiile fiscale datorate termenul de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui in care avea obligatia sa depuna decontul de TVA.**

In fapt, persoana fizica X a fost supusa unei inspectii fiscale partiale conform prevederilor art.96 alin.(1) lit.b) Din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. .Inspectie fiscala s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala si emiterea Deciziei de impunere.

Perioada de verificare a TVA avizata de organele de inspectie fiscala este 01.11.2009-30.09.2015 si s-a realizat conform Avizului de inspectie fiscala.

In contestatia formulata, X sustine ca organele de inspectie fiscala nu aveau

dreptul sa stabileasca in sarcina sa obligatii fiscale, in materie de TVA pe anul 2009 intrucat la momentul inceperii inspectiei fiscale dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale aferente anului 2009 era deja prescris, intelegand sa invoce prescriptia dreptului de a stabili TVA stabilita suplimentar , calculate pe anul 2009 precum si accesorii aferente; arata ca termenul de prescriptie incepe sa curga incepand cu data de 01.01.2010 si sustine ca TVA era prescrisa la data de 01.01.2015 deoarece creanta fiscala s-a nascut la data realizarii tranzactiei respectiv decembrie 2009 si nu la data scadentei respectiv ianuarie 2010.

Contestatorul invoca in sustinere dispozitiile art.91 alin.(1) si (2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit dispozitiilor art.23 alin.(1) si alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

La art.91 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

In ceea ce priveste TVA in cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.156<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

*“(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.*

*(2) Prin derogare de la alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.”*

Iar la art.156<sup>2</sup> din același act normativ se prevede:

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

*(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de*



*Ministerul Finanțelor Publice.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani iar termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Din interpretarea sistematică a alin.(2) al art.23 în raport de alin.(1) al aceluiași articol din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, care nu poate fi decât momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul are obligația de a declara baza impozabilă.

Se reține astfel că prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

În sensul art.23 alin.(2) din Codul de procedură fiscală nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată este dreptul la acțiune respectiv dreptului organului fiscal la acțiune de a stabili obligații fiscale.

De asemenea se reține că perioada fiscală, în ceea ce privește TVA, este luna calendaristică.

Însă, prin excepție perioada calendaristică este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor.

Totodată, persoanele impozabile trebuie să depună la organele fiscale competente pentru fiecare perioadă fiscală un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

Din documentele existente la dosarul contestației, în raport de prevederile legale invocate se reține că în cauza în speta perioada fiscală este trimestrul calendaristic iar contribuabilul avea obligația depunerii decontului de TVA aferent perioadei noiembrie-decembrie 2009 până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei care se încheie perioada fiscală, respectiv până la data de 25.01.2010.

Prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina X obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA pe trimestrul IV 2009, cu termen de scadență 25.01.2010.

Având în vedere că potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data 1 ianuarie a anului următor celui în care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 300 “Decont de TVA”, se reține că pentru TVA, pentru care contribuabilul avea obligația depunerii decontului de TVA până la data de 25 ianuarie 2010, inclusiv, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la data de 1 ianuarie 2011 iar data împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este 31.12.2015.

Astfel se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA pe trimestrul IV 2009 în cadrul termenului de prescripție de 5 ani și pe cale de consecință dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale nu era prescris.

Argumentul contestatorului potrivit căruia termenul de prescripție pentru TVA începe să curgă începând cu data de 01.01.2010 iar data împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale este 01.01.2015 deoarece creanța fiscală s-a născut la data realizării tranzacției respectiv decembrie 2009 și nu la data scadenței respectiv ianuarie 2010, nu poate fi reținut în soluționarea

favorabila a contestatiei avand in vedere ca, in speta, creanta fiscala s-a nascut la data de 25.01.2010, termenul de prescriptie a inceput sa curga de la data de 01.01.2011 iar data implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale este 31.12.2015

In concluzie, debitul suplimentar calculat de organele de inspectie fiscala cu titlu de TVA aferent trimestrului IV 2009, cu termen de declarare 25.01.2010, precum si accesorii aferente, au fost stabilite in conformitate cu prevederile legale aplicabile, acestea nefiind prescrise, fapt pentru care pentru aceste obligatii bugetare urmeaza sa se solutioneze pe fond contestatia formulata de catre X.

#### **B)Fondul cauzei;**

**Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin 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 nedecarate organelor fiscale contestata de catre X, D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate pe perioada verificata, constand in vanzari de terenuri intravilane construibile precum si constructie noua cu teren, contestatorul datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care aceasta a desfasurat activitate economica si nu s-a inregistrat in scopuri de TVA la depasirea plafonului de scutire.**

In fapt, urmare analizarii contractelor de vanzare-cumparare puse la dispozitie precum declaratiile depuse de notarii publici( declaratia formular 208) , organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 2009 - 31.12.2011, persoana fizica X impreuna cu sotia, in calitate de vanzatori, au efectuat un numar de 10 tranzactii cu bunuri imobile obtinand venituri totale asa cum sunt prezentate in Raportul de inspectie fiscala.

Tranzactiile imobiliare derulate in perioada 2009-2011 au avut ca obiect vanzari de terenuri construibile dobandite prin cumparare ca bunuri proprii precum si o constructie noua edificata in baza Autorizatiei de construire eliberata de Primaria, existenta in copie la dosarul contestatiei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca tranzactiile au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana fizica devenind astfel persoana impozabila conform art.127 alin.(1), alin.(2) si alin.(2<sup>1</sup>) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009.

Deoarece tranzactiile imobiliare realizate in perioada 2009-2011 indeplinesc toate conditiile prevazute de art.126 alin.(1) , lit.a) -lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea sunt operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , respectiv operatiunile sunt cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala, au constatat ca plafonul de scutire de 119.000 lei(echivalentul a 35.000 euro) a fost depasit urmare tranzactiei imobiliara materializata prin Contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial, prin care contestatorul a obtinut venituri...

Astfel organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul a depasit plafonul de scutire in luna septembrie 2009, acesta avea obligatia de a solicita inregistrarea in

scopuri de TVA in regim normal pana la data de 10.10.2009 si sa devina platitor de TVA incepand cu 01.11.2009 , asa cum prevedea art.152 alin.(1)-(6) si art.153 din Legea privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009, precum si prevederile pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada 09.12.2009-01.08.2011, contestatorul impreuna cu sotia a efectuat 9 tranzactii imobiliare, care se incadreaza in categoria operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA ; in contractele de vanzare-cumparare enumerate mai sus, partile nu au convenit nimic cu privire la TVA, iar persoana fizica verificata a declarat pe propria raspundere (Declaratia- anexa nr.3) ca nu are posibilitate de a recupera taxa pe valoarea adaugata aferent tranzactiilor imobiliare efectuate.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile OMFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 si aplicand procedeul sutei marite potrivit prevederilor art. 140 din Codul fiscal si pct 23, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , organele de inspectie fiscala au stabilit ca baza impozabila iar potrivit prevederilor art.137, art. 140 din Codul fiscal, TVA colectata aferente acestor tranzactii imobiliare.

In contestatia formulata contestatorul sustine ca impunerea efectuata de organele de inspectie fiscala este abuziva in ceea ce priveste TVA stabilita asupra bazei impozabile precum si incadrarea tranzactiilor imobiliare efectuate in categoria activitatilor economice de exploatare a bunurilor corporale in sensul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.Considera ca este criticabil faptul ca organele de inspectie fiscala nu au mentionat in actul de control ca cele 6 tranzactii imobiliare realizate impreuna cu PF in anul 2010 au avut ca obiect un singur imobil, teren intravilan, dezmembrat conform Actului de dezmembrare.

Referitor la stabilirea datei depasirii plafonului de scutire de TVA, contestatorul nu este de acord cu constatările organelor de inspectie fiscala si anume luarea in considerare a primei tranzactii la stabilirea plafonului de scutire, respectiv tranzactia realizata in luna septembrie 2009, conform contractului de vanzare-cumparare autentificat, pe motiv ca "caracterul de continuitate" implica cel putin 2 tranzactii. Contestatorul considera ca plafonul de scutire de TVA a fost depasit urmare tranzactiei efectuate in luna decembrie 2009 si ca devine platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010.

In drept, la art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"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 prevederilor legale invocate, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea



adaugata se cuprind 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).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

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) -lit.d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insasi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.(2) alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

*"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."*

Art.7 alin.(1) pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*"(1) În înțelesul prezentului cod termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație(...)*

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

La art.125<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

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

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

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

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

Din coroborarea prevederilor legale mai sus mentionate se retine ca o persoana fizica sau un grup de persoane reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma in vigoare in anul 2009:

*“(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.”*

La pct.3 (1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.127 din Codul fiscal, în vigoare din anul 2009, se prevede:

*“(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la art. 148 și 149 din Codul fiscal.”*

Începând cu anul 2010 legiuitorul a introdus alin.(2<sup>1</sup>) la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

*“Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”*

iar în H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în aplicarea art.127 din Codul fiscal, la pct.3 alin.(1)-(5) legiuitorul a explicitat în mod clar situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile și anume:

*“(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 Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).*

*(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de*

locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se reține că o persoană fizică se consideră că a realizat o activitate economică în sfera de aplicare a TVA dacă a realizat venituri cu caracter de continuitate din exploatarea bunurilor corporale și necorporale.

Nu se consideră că persoanele fizice 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.

În cazul achiziției de terenuri și/sau construcții de către persoana fizică în scopul vânzării, livrarea acestor bunuri reprezintă o activitate cu caracter de continuitate dacă persoana fizică realizează mai mult de o singură tranzacție în cursul unui an calendaristic.

În cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Totodata, se retine ca legiuitorul a considerat prima livrare ca fiind ocazionala , insa daca in cursul aceluasi an intervine si a doua livrare , prima livrare nu va fi impozitata dar va fi luata in considerare la calculul plafonului de scutire respectiv 119.000 lei(echivalentul a 35.000 euro) prevazut la art.152 din Codul fiscal.

Mentionam ca, prin art.127 alin.(2) din Codul fiscal legiuitorul a transpus in legislatia nationala dispozitiile art.9 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, articol care confera un domeniu larg de aplicare a TVA, domeniu care cuprinde toate etapele de productie, distributie si furnizare de servicii (hotararile Curtii Europene de Justitie emise in cauzele 235/85 Tarile de Jos/Comisia [1987] ECR 1487, punctul 7 si in cauza 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financien [1989] ECR 1737 pct.10).

Directiva 112/2006 CE , art.9 alin.(1) paragraful 2, califica exploatarea de bunuri ca fiind o activitate economica daca este facuta in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate iar la art.12 din Directiva se arata ca, statele membre pot considera ca persoana impozabila orice persoana care efectueaza, ocazional, activitatile prevazute la art.9 alin.(1) paragraful 2 si in special una dintre urmatoarele operatiuni:

a) livrarea unei cladiri sau a unor parti ale unei cladiri si a terenului pe care se afla cladirea ,

b) livrarea de terenuri construibile

Potrivit Hotararii Curtii Europene de Justitie in cauza 186/1989(W.M.Van Tiem v Staatssecretaris van Financien) punctul 18, in conformitate cu principiul neutralitatii sistemului TVA "termenul de exploatare" se refera la toate operatiunile, oricare ar fi forma juridica a acestora, efectuate in scopul obtinerii de venituri, avand un caracter de continuitate.

In cauza in speta, analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Din contractele de vanzare-cumparare puse la dispozitie de persoana fizica X precum si declaratiile depuse de notarii publici( declaratia formular 208) , se retine ca acesta impreuna cu sotia, in perioada septembrie 2009-august 2011, au efectuat un numar de 10 tranzactii imobiliare pentru care au incasat venituri conform contractelor de vanzare-cumparare autentificat notarial.

Cu privire la achizitia bunurilor imobile respectiv terenurilor intravilane care au facut obiectul tranzactiilor mai sus enumerate din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca acestea au fost achizitionate de catre X impreuna cu sotia in anul 2008, 2009, 2010.

In ceea ce priveste constructia care a facut obiectul Contractului de vanzare-cumparare autentificat notarial, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca aceasta a fost edificata in baza autorizatiei de construire eliberata de Primaria si procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor. Receptia lucrarilor de constructie s-a efectuat in data de 26.08.2008, dupa cum rezulta din Procesul verbal, existent in copie la dosar, data de 26.08.2008 reprezentand data primei ocupari.

Prin urmare aceasta tranzactie se incadreaza in categoria operatiunilor taxabile conform exceptiei de scutire de TVA prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal.

Se retine astfel ca, persoana fizica X impreuna cu sotia au angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice urmare a achizitiei de terenuri intravilane in anul 2008, 2009, 2010 , dezmembrarea acestora(Actul de



dezmembrare) și construirea unui imobil în vederea vânzării conform autorizației de construire eliberată de Primăria, rezultând astfel intenția acestora de a desfășura activitate economică producătoare de venituri cu caracter de continuitate care se încadrează în prevederile art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

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; în cazul construirii de bunuri imobile de către persoanele fizice, în vederea vânzării, activitatea economică este considerată începută în momentul în care persoana fizică intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei respective trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare inițierii activității economice.

Persoana impozabilă este și cea care exploatează bunuri corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate iar caracterul de continuitate, în speță, rezultă din multitudinea vânzărilor de bunuri imobile efectuate de contestatoare ( 9 tranzacții cu terenuri construibile și 1 tranzacții cu construcție nouă și teren) într-o perioadă relativ scurtă respectiv septembrie 2009-august 2011 și încasarea repetată a unor venituri.

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 H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal în vigoare din anul 2010, ***"activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice"*** precum și prevederile pct.3 alin. (5) din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal mai sus enunțat și analizând operațiunile efectuate de către X împreună cu soția, în perioada septembrie 2009-august 2011 respectiv tranzacționarea a 9 terenuri intravilane construibile și a unei construcții noi cu teren, se reține că acestea au obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoane impozabile din perspectiva TVA, așa cum este definită la articolele de lege mai sus enunțate.

Argumentul contestatorului potrivit căruia impunerea efectuată de organele de inspecție fiscală este abuzivă în ceea ce privește TVA stabilită asupra bazei impozabile precum și încadrarea tranzacțiilor imobiliare efectuate în categoria activităților economice de exploatare a bunurilor corporale în sensul obținerii de venituri cu caracter de continuitate nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare derulate de către P.F. X împreună cu soția au generat venituri din transferul tranzacțiilor imobiliare care au determinat caracterul de continuitate al veniturilor obținute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

După cum am arătat, urmare tranzacțiilor imobiliare desfășurate în perioada septembrie 2009-august 2011, P.F. X împreună cu soția, a transferat prin vânzare,



dreptul de proprietate al bunurilor imobile constand in 9 terenuri construibile si o constructie noua cu teren, operatiuni nu pot fi considerate ocazionale, avand astfel caracter de continuitate.

La pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in explicitarea art.127(2) din Codul fiscal , mai sus enuntat , se specifica in mod clar ca persoana fizica care nu a devenit deja persoana impozabila pentru alte activitati, se considera ca realizeaza o activitate economica din exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, daca actioneaza ca atare, de o maniera independenta si activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate.

In ceea ce priveste afirmatia contestatorului potrivit careia este criticabil faptul ca organele de inspectie fiscala nu au mentionat in actul de control ca cele 6 tranzactii imobiliare realizate impreuna cu alta persoana fizica in anul 2010 au avut ca obiect un singur imobil, teren intravilan in suprafata totala de 2100 mp intravilan, dezmembrat conform Actului de dezmembrare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece pentru cele 6 tranzactii imobiliare, efectuate impreuna cu Y si sotia acestuia, in cursul anului 2010, au fost incheiate 6 contracte de vanzare-cumparare iar terenurile care fac obiectul celor 6 contracte sunt inscrise in cartea funciara individual , fiind identificate cu numar cadastral separat pentru fiecare teren vandut.

\ De altfel, contestatorul specifica faptul ca terenul intravilan in suprafata totala de 2.100 mp a fost dezmembrat conform Actului de dezmembrare.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat pe perioada mentionata , contestatorii, sot-sotie, au avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila din punct de vedere al TVA.

Prin urmare, contestatorii aveau obligatia legala sa solicite indeplinirea tuturor obligatiilor legale in ceea ce priveste inregistrarea in scopuri de TVA si evidentierea operatiunilor economice efectuate.

Ori, organele de inspectie fiscala, nu au facut altceva decat sa constate neindeplinirea obligatiilor legale si anume neinregistrarea in scopuri de TVA a persoanelor fizice , sot-sotie, sa colecteze TVA aferenta celor 9 tranzactii imobiliare respectiv 8 terenuri intravilane si o constructie cu teren, impozabile din punct de vedere al TVA, in conformitate cu prevederile art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata.

La art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

*b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;*

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizeaza:

*“(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:*

***c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”***

La art.152 alin.(1) din Codul fiscal se precizeaza:

*“(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).*

*(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.[...]*

*(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”*

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca platitor 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 35.000 euro, regimul de scutire operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent ca operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, in lege se prevede ca in cazul achizitiei de terenuri si/sau de constructii de catre persoana fizica în scopul vanzarii, livrarea acestor bunuri reprezinta o activitate cu caracter de continuitate daca persoana fizica realizeaza mai mult de o singura tranzactie în cursul unui an calendaristic, prima livrare, considerandu-se ocazionala. Desi prima livrare este considerata ocazionala , daca intervine a doua livrare în cursul aceluiași an, prima tranzactie va fi luata în considerare la calculul plafonului prevazut la art. 152 din Codul fiscal.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere aceste prevederi legale si anume tranzactia realizata in baza Contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial urmare vanzarii unui teren intravilan a fost considerata ocazionala insa a fost luata in considerare la stabilirea plafonului de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal; prin aceasta tranzactie contestatorul a depasit plafonul de scutire de de 119.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009.

Astfel se retine ca, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, persoana fizica X impreuna cu sotia , avea obligatia sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului, respectiv pana la data de 10.10.2009 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009.

Argumentul contestatorului potrivit caruia prima tranzactie nu poate fi luata in considerare la stabilirea plafonului de scutire, respectiv tranzactia realizata in luna septembrie 2009, conform contractului de vanzare-cumparare, pe motiv ca "caracterul de continuitate" implica cel putin 2 tranzactii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care in lege se prevede in mod clar ca "*prima livrare este considerată ocazională, dacă intervine o a doua livrare în cursul aceluiași an, prima livrare nu va fi impozitată dar va fi luată în considerare la calculul plafonului prevăzut la art. 152 din Codul fiscal. Livrările de construcții și terenuri, scutite de taxă conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt avute în vedere atât la stabilirea caracterului de continuitate al activității economice, cât și la calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 din Codul fiscal.*"

Nici argumentul contestatorului potrivit caruia plafonul de scutire de TVA ar fi fost depasit urmare tranzactiei efectuata in luna decembrie 2009 si ca ar deveni platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2010, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care s-a constatat ca prin tranzactia realizata in baza Contractul de vanzare-cumparare autentificat notarial urmare vanzarii unui teren intravilan a fost depasit plafonului de scutire de 119.000 lei (echivalentul a 35.000 euro) prevazut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in anul 2009.

Dupa cum am aratat si mai sus, aceasta tranzactie a fost considerata, in mod legal de organele de inspectie fiscala , ca fiind ocazionala, nu a fost impozitata din punct de vedere al TVA , dar in conditiile in care a intervenit cea de-a doua tranzactie in cursul aceluiași an , respectiv tranzactia efectuata in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat notarial, care a avut ca obiect vanzarea unui teren intravilan edificat cu cladire comerciala si sopron, depozit construit din lemn, aceasta prima tranzactie a fost luata in considerare la stabilirea plafonului de scutire.

In ceea ce priveste afirmatia contestatorului potrivit caruia in "Procesul verbal,

organele de control au considerat tranzactia din luna decembrie 2009 ca fiind cea care conduce la depasirea plafonului de TVA , fiind cea de-a doua tranzactie realizata de subsemnatul " precum si afirmatia potrivit careia" In Raportul de inspectie fiscala , in baza caruia s-a intocmit Decizia de impunere , organele de control nu fac nicio referire la Procesul verbal" mentionam:

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca Procesul verbal a fost intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. urmare controlului inopinat efectuat in vederea clarificarii starii de fapt fiscale a persoanei fizice X avand in vedere declaratiile depuse de notarii publici(declaratia formular 208) din care rezulta ca acesta in perioada 2009-2011 a efectuat tranzactii imobiliare.

In conformitate cu prevederile art.97 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, cu modificarile si completarile ulterioare :

*"(1) În realizarea atribuțiilor, inspectia fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:*

*a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;[...]*

*(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal."*

Conform Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Proces Verbal , din anexa 5 b) la OMFP nr.1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala :

*"Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspectie fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspectiei fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.*

***Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.[...]***

*"Constatările organelor de inspectie fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspectii fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului."*

De asemenea, in anexa nr.5.a) la OMFP nr.1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, se precizeaza:

*"Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații factice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspectie fiscală."*

Din prevederile legale invocate se retine ca procesul verbal incheiat de organele de



inspectie fiscala in urma unui control inopinat nu este un act administrativ fiscal intrucat nu stabileste obligatii de natura fiscala in sarcina contribuabilului si nu are ca rezultat intocmirea unei decizii de impunere, prin care sa se stabileasca diferente suplimentare in plus sau in minus , fata de obligatiile existente la momentul controlului.

Se retine ca procesul verbal de control inopinat consemneaza o stare de fapt existenta la contribuabilul controlat si se poate finaliza cu propunere de programare a unei inspectii fiscale partiale sau generale la contribuabilul care face obiectul controlului.

Prin urmare, procesul verbal de control inopinat are caracterul unui act premergator, constatările sale urmand a fi valorificate printr-un raport de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.109 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspectie fiscală, în care se prezintă constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic și legal.*

*(2) Raportul de inspectie fiscală se întocmește la finalizarea inspectiei fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspectie fiscală cuprinde și opinia organului de inspectie fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

***(3) Raportul de inspectie fiscală stă la baza emiterii:***

***a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;***

***b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale."***

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile Ordinului presedintelui ANAF nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala - Anexa 2 Instructiuni privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, unde se prevede:

*"Raportul de inspectie fiscală se întocmește de echipa de inspectie fiscală pentru consemnarea constatărilor inspectiei fiscale, indiferent dacă se stabilesc sau nu diferențe de obligații fiscale suplimentare în cadrul unei inspectii fiscale generale ori parțiale.[...]*

*Raportul de inspectie fiscală va fi semnat de organele de inspectie fiscală, avizat de șeful serviciului/biroului și aprobat de conducătorul activității de inspectie fiscală.*

***Raportul de inspectie fiscală stă la baza întocmirii următoarelor acte administrativ fiscale:***

***- decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală;***

***- decizia de nemodificare a bazei impozabile;***

***- dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală.[...]***

***Raportul de inspectie fiscală se anexează la actul administrativ fiscal emis, după caz, respectiv la decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare***



*de plată stabilite de inspecția fiscală, la decizia de nemodificare a bazei de impunere sau la dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.”*

Conform art.41 din O.G.nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

*“actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

In consecinta, raportul de inspectie fiscala nu este un act administrativ fiscal in sensul art.41 din Codul fiscal, ci numai o forma procedurala prealabila intocmita de organele de inspectiei fiscale, care nu poate fi atacata decat impreuna cu actele administrative fiscale emise in urma inspectiei fiscale.

Prin urmare se retine ca nici raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el insusi o situatie juridica noua, el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii conducatorului organului de inspectie fiscala si sta la baza emiterii deciziei de impunere, dispozitiei de masuri, deciziei de nemodificare a bazei de impunere.Sumele inscrise in raport reprezinta doar constatari ale organelor de inspectie fiscala , care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silite in caz de neplata decat prin cuprinderea acestora in decizie de impunere si dispozitie de masuri.

In concluzie, Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere iar constatările din acest act sunt preluate in Decizia de impunere iar afirmatiile contestatorului referitoare le procesul verbal respectiv Raportul de inspectie fiscala sunt neintemeiate deoarece actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat si de a produce efecte juridice este Decizia de impunere care a fost emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala.

Prin urmare se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca, P.F. X a depasit plafonul de scutire in luna septembrie 2009 si acesta avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.10.2009 si sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.11.2009, asa cum prevede art.152 alin.(1)-(6) si art.153 din Legea privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009 precum si prevederile pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca aceasta obligatie nu a fost indeplinita pana la data emiterii actului administrativ fiscal contestat, respectiv Decizia de impunere.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala au constatat neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra in scopuri de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, acestea in mod legal au stabilit in sarcina contestatorului obligatii privind taxa de plata asupra tranzactiilor imobiliare taxabile precum si accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit sa se inregistreze in scopuri de TVA, conform art.153 din Codul fiscal.

La stabilirea bazei impozabile precum si a TVA colectata organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.128 coroborat cu prevederile art.134, art.134<sup>1</sup>, art.137, art.140 si art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile pe perioada verificata , potrivit carora:

-art.128

*“(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de*

*bunuri ca și un proprietar.”*

-art.134

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

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

-art.134<sup>1</sup>

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.”*

-art.137

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

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

-art.140

-perioada decembrie 2009-30.06.2010

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

-incepand cu data de 01.07.2010

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

-art.141

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

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

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

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

*3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei*

*ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*

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

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar. Pentru livrările de bunuri corporale inclusiv de bunuri imobile faptul generator intervine la data la care intervine transferul dreptului de a dispune ca și proprietar.

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri prestări de servicii reprezintă tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori de prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert iar cota care se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile care nu sunt scutite de taxă este de 19 % respectiv 24 %.

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 aliniat stipulează, ca excepție, ca scutirea de TVA nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

În aceste condiții, se reține obligația de a colecta taxă pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construibile și construcție nouă, realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, în interiorul termenului de prescripție, X împreună cu soția a efectuat 9 tranzacții cu bunuri imobiliare respectiv 7 terenuri intravilane construibile și o construcție nouă cu teren aferent.

La stabilirea bazei impozabile organele de inspecție fiscală au luat în considerare 9 contracte de vânzare-cumpărare încheiate în perioada 09.12.2009-01.08.2011 prin care s-au tranzacționat 7 terenuri intravilane construibile și o construcție nouă cu teren aferent, care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

De asemenea, se reține că la stabilirea bazei impozabile, organele de inspecție fiscală au avut în vedere tranzacțiile efectuate după data depășirii plafonului, respectiv tranzacțiile efectuate în baza contractelor de vânzare-cumpărare autentificate notarial, care potrivit prevederilor legale mai sus enunțate reprezintă operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Totodată se reține că, organele de inspecție fiscală la stabilirea bazei impozabile au avut în vedere prevederile OMFP nr. 1820/2014 privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014 și aplicând procedeul sutei marite potrivit prevederilor art. 140 din Codul fiscal și pct 23, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că baza impozabilă este de.. luând în considerare faptul că în contractele de vânzare-cumpărare enumerate mai sus, părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA, iar persoana fizică verificată a declarat pe propria răspundere (Declarația- anexa nr.3) că nu are posibilitate de a recupera taxă pe valoarea adăugată aferent tranzacțiilor imobiliare efectuate.

In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar, din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca taxa a fost stabilita asupra bazei impozabile, organele de inspectie fiscala aplicand cotele de TVA de 19% respectiv 24% prevazute de art. 140 din Codul fiscal TVA, pe perioada verificata.

Cu privire la modul de calcul a taxei pe valoarea adaugata contestatoarea nu prezinta niciun argument sau document suplimentar, in contestatia formulata.

In consecinta se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal TVA asupra bazei impozabile stabilita de organele de inspectie fiscala asupra tranzactiilor efectuate in baza contractului de vanzare-cumparare mai sus enumerate si care reprezinta operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

In consecinta, avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de catre contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in cauza se vor aplica prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.2906/2014 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de catre X cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala din 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 nedecarate organelor fiscale .

**2.Referitor la accesoriile stabilite prin 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 nedecarate organelor fiscale, contestate de catre X, mentionam:**

Organele de inspectie fiscala prin 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 nedecarate organelor fiscale, aferent TVA de plata au calculat, majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.23 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si pct.62 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.152 din Cod, potrivit carora:

-art.23 din O.G. Nr.92/2003

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

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

-art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

*"[...] Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."*

-pct.62 din H.G. Nr.44/2004

*"(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

*a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;*

*(4) După determinarea taxei de plată conform alin. (2) și (3), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare."*

De asemenea, in speta sunt aplicabile si prevederile art.119, art.120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

-art.119 din O.G. nr.92/2003, republicata,

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

*(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."*



-art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, in vigoare pe perioada ianuarie 2010-iunie 2010

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

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

Conform art. I pct. 10 și art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119, 120 se modifica și va avea următorul cuprins:

-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.*

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

-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.*

-pe perioada 01.07.2010-30.09.2010

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

-pe perioada 01.10.2010-28.02.2014

*"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."*

-pentru perioada 01.03.2014-28.12.2015

*"(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere."*

-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."*

-pe perioada 29.09.2010-30.06.2013

*"(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse."*

-pe perioada 01.07.2013-28.12.2015

*"(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că în cazul în care persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată precum și accesoriile aferente, de la data la care ar trebui să fie înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

După cum am arătat și mai sus, în condițiile în care contestatorul, pe perioada verificată, a realizat venituri din tranzacții cu bunuri imobile și nu s-a înregistrat în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au solicitat plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă s-ar fi înregistrat normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

De asemenea, pentru neachitarea la termenul de scadență a taxei, contestatoarea datorează bugetului de stat și accesoriile aferente.

Totodată, Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-183/2014 Salamie și Oltean la pct.51 precizează că:

"Pentru asigurarea colectării în mod corect a taxei și pentru prevenirea evaziunii, statele membre au, printre altele, posibilitatea legală să prevadă în propriile legislații naționale sancțiuni corespunzătoare care să urmărească sancționarea penală a nerespectării obligației de înscriere în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA, asemenea măsuri nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestor obiective."

La pct.52 din această hotărâre se specifică: "Aceleși principii sunt valabile în cazul majorărilor, care dacă au caracter de sancțiuni fiscale [...] nu trebuie să fie excesive în raport de gravitatea încălcării de către persoana impozabilă a obligațiilor sale", iar la pct.53 din această hotărâre se prevede " [...] ca o administrație fiscală națională să decidă în urma unui control fiscal, să supună anumite operațiuni TVA-ului și să impună plata unor majorări, cu condiția ca această decizie să se întemeieze pe reguli clare și precise" .

După cum am arătat și mai sus, accesoriile aferente TVA de plată au fost stabilite de la data scadenței debitului stabilit de plată și până la data încheierii actului administrativ fiscal, respectându-se cotele prevăzute în legislația națională.

Având în vedere că, majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit de plată iar prin prezenta decizie s-a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA de plată, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmează să se respingă contestația ca neîntemeiată și cu privire la majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere aferente TVA, stabilite de plată prin Decizia de impunere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre X, inregistrata la D.G.R.F.P impotriva 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 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la suma totala, care se compune din:

- TVA
- dobanzi aferente TVA stabilita de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul, in termen de 6 luni de la comunicarea deciziei, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.