

DECIZIA NR.254

..2016

Directia generala regionala a finantelor publice .., Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre AJFP ...- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice , privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na X, cu domiciliul in localitatea ... , str. ... , Brasov, CNP ... , prin avocat.... cu sediul profesional in mun.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015 prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de **... lei** .

Suma contestata se compune din :

- **... lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **... lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- **... lei** penalitati aferente TVA .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea personala sub semnatura a Deciziei de impunere nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015, in data de 19.01.2016 si de data inregistrarii contestatiei la AJFP.... in data de 25.01.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, 269 si 270 din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P..... este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre X,

I. D-na X, contesta Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../21.12.2015 si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in suma totala **... lei** reprezentand TVA in valoare de **... lei** din care contesta **... lei** , dobanzi / majorari de intarziere in valoare de **... lei** si penalitati de intarziere in valoare de **... lei** , motivand astfel:

Petenta sustine ca organul fiscal a retinut ca trebuia sa se inregistreze ca plătitoare de TVA , anterior primei tranzactii imobiliare.si considera ca asemenea mod de a calcula este gresit pentru ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca "*Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA)*"

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (l)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

De asemenea X sustine ca majorările de intarziere ce constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere . Asa cum se retine si in practica judiciara, in asemenea situatii nu exista o culpa a persoanei fizice in neplata TVA-ului.

Pe de alta parte petenta considera ca depășirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control fiscal.

Contestatarul sustine ca in conditiile in care persoana fizica a depășit plafonul de scutire la plata TVA ori a devenit susceptibila sa fie obligata la plata TVA, organul fiscal competent trebuia sa solicite persoanei fizice sa plateasca TVA potrivit pct. 56 alin. 4 lit. a si 56 alin. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu atat mai mult cu cat institutia platii de TVA de către persoanele fizice pentru tranzactiile imobiliare cu terenuri era una noua .

Petenta concluzioneaza ca nu se poate retine culpa subsemnatei in privinta obligatiei de plata a accesoriilor la suma reprezentând TVA de plata, intrucat plata unor accesorii la debitul principal presupune o atitudine culpabila a debitorului.

In plus , in situatia in care avea obligatia sa se înregistreze ca plătitori de TVA si nu ar fi solicitat acest lucru , organele fiscale aveau posibilitatea potrivit art.153 alin.7 din Codul fiscal sa solicite din oficiu acest lucru. Organele fiscale nu numai ca nu i-au adus la cunostiinta in nici un mod aceasta obligatie dar i-au eliberat certificate de neurmărire fiscala prin care se atesta ca nu avea datorii si care au fost avute in vedere de notarii publici care au incheiat actele de vanzare cumpărare.

Fata de toate aceste aspecte petenta solicita admiterea prezentei contestatii si anularea DECIZIEI nr.12.2015 si a Raportului de inspectie fiscala înregistrat sub nr./21.12.2015

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 nedecarate organelor fiscale nr..../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../21.12.2015 s-au stabilit obligatii

suplimentare de plata in suma totala de lei TVA in valoare de ... lei ; dobanzi / majorari de intarziere in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei

In perioada 20.11.2015 - 18.12.2015, D.G.R.F.P. ... - A.J.F.P. ... - I.F., Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata, in baza Ordinului de serviciu nr.../18.11.2015, a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, la contribuabilul X, CNP, cu domiciliul in loc.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr.... / 18.11.2015. Avizul de inspectie fiscala a fost emis in urma unui control inopinat finalizat prin Procesul verbal nr..../16.11.2015.

Perioada verificata: taxa pe valoarea adaugata: 01.01.2010 - 31.12.2014.

In perioada verificata, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost incheiate de catre contribuabilul X un numar de **3 tranzactii** imobiliare, in care a avut calitatea de vanzator, contrapartida obtinuta de catre acesta, fiind in suma de..... lei.

Contribuabilul X, in perioada martie — mai 2010, prin operatiunile de achizitionare a unui apartament dintr-un imobil situat in orasul si, respectiv, de dezmembrare a acestuia intr-un numar de 3 apartamente a angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice, rezultand, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3 apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerata continua din momentul inceperii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultand astfel desfasurarea unei activitati economice producatoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil cladire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr..../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr..../27.07.2010, ceea ce subliniaza faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de incheierea primelor operatiuni taxabile privind instrainarile de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri

de TVA înainte de încheierea primului contract de vânzare la notar, respectiv contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.07.2010 în conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , în vigoare în anul 2010.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit ca , având în vedere activitatea economică cu grad de continuitate în scopul obținerii de venituri, contribuabilul X trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA înainte de începerea activității economice, dar nu mai târziu de prima operațiune taxabilă efectuată, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operațiune taxabilă) contribuabilul trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA.

Pentru un număr de 2 tranzacții imobiliare încheiate în iulie și septembrie 2010, în valoare totală de lei, care intră în sfera operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr./21.12.2015, s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de lei și s-a calculat TVA în sumă de lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , în vigoare în anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , cu modificările și completările ulterioare , dat în aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi / majorări de întârziere în valoare de lei și penalități de întârziere în valoare de lei în conformitate cu prevederile art.119 și 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2014

1. Referitor la TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluțării D. G.R.F.P.... prin Serviciul de soluțare a contestațiilor este de a stabili dacă pentru prima tranzacție autentificată sub nr. .../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou , d-na X datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA aferente unei operațiuni economice de vânzare de construcții noi în condițiile în care a intenționat să desfășoare această activitate , nu s-a înregistrat în scop de TVA și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire .

In fapt În perioada verificată, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost încheiate de către contribuabilul X un număr de **3 tranzacții** imobiliare, în care a avut calitatea de vânzător, contrapartida obținută de către acesta, fiind în sumă de lei.

Contribuabilul X, în perioada martie — mai 2010, prin operațiunile de achiziționare a unui apartament dintr-un imobil situat în orașul și, respectiv, de dezmembrare a acestuia într-un număr de 3 apartamente a angajat costuri pregătitoare și necesare

pentru initierea unei activitati economice, rezultând, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producătoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerată continuă din momentul începerii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultând astfel desfasurarea unei activitati economice producătoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil clădire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr...../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr.,,,,/27.07.2010, ceea ce subliniază faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de încheierea primelor operatiuni taxabile privind înstrăinările de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, **contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.**

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.763/01.07.2010 in conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , in vigoare in anul 2010.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca , avand in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, **contribuabilul X trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de inceperea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie înregistrat in scopuri de TVA.**

Pentru un număr de 2 tranzactii imobiliare încheiate in iulie si septembrie 2010, in valoare totala de lei, care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata,prin decizia de impunere avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr./21.12.2015, s-a stabilit o baza impozabila in suma de ... lei si s-a calculat TVA in suma de ... lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de

aplicare a Codului fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Petenta sustine ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca " *Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA*)"(articol care in Legea 571/2003 are continut diferit de cel enuntat de petenta astfel cum se va prezenta mai jos)

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (1)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

In drept referitor la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici , art. 152 alin (1) coroborat cu alin (4) si (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , **aplicabil in 2010** , precizeaza :

ART. 152

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), 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).....

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca **in anul 2010** , pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire persoana impozabila trebuia sa indeplineasca anumite conditii ,respectiv : la momentul inceperii activitatii economice **sa declare o cifra de afaceri anuala estimata** mai mica de plafonul de scutire **si sa solicite scutirea de taxa** ,numita regim special de scutire .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu si-a indeplinit obligatia de declarare a cifrei de afaceri estimate la inceputul activitatii iar in ceea ce priveste cifra de afaceri realizata in anul 2010 aceasta a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (in cazul petentei plafonul de 29 167 euro, determinat proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului: 35000:12x 10 luni) astfel incat nu putea solicita scutirea de taxa intrucat nu indeplinea conditiile legale .

Mai mult contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care depasea plafonul de scutire anual de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

Avand in vedere faptul ca persoana impozabila X **nu si-a declarat cifra de afaceri estimata la inceputul activitatii , nu a solicitat scutirea de taxa** iar aceasta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a se obtine de peste 35.000 euro aceasta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire , niciuna din conditiile pe care trebuia sa le indeplineasca nefiind indeplinite .

Având in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul Z trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de începerea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, înainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul nr. 01.07.2010, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie inregistrat in scopuri de TVA asa cum prevede art. 153 alin.(l) lit.a) pct.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in forma in vigoare in anul 2010 coroborat cu pct.66 alin (2) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art 153 alin (1) care precizeaza :

„ART. 153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 și conform art.153 alin (l)lit b) înregistrarea în scop de TVA trebuia făcută în termen de 10 zile **se retine ca aceasta prevedere legală se aplică persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire** ori așa cum s-a arătat mai sus petenta nu poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire întrucât nu a îndeplinit niciuna din condițiile de aplicare a acestui tratament special .

Așa cum s-a arătat mai sus petenta , în calitate de persoană impozabilă care intenționa să realizeze o activitate economică ce implică **operațiuni taxabile** (în speta vânzarea de locuințe noi) **trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul competent înainte de realizarea unor astfel de operațiuni având reprezentarea faptului că depășește plafonul de scutire pentru întreprinderi mici** în speta fiind aplicabile prevederile art 153. alin (1) lit a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2010 și nu art 153 alin (1) lit b) așa cum eronat susține petenta :

De asemenea prevederile art 152 alin (6) coroborate cu art.153 alin (1) lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal specifică :

ART. 152

*(6) **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.***

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate se retine ca dacă persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA organele fiscale competente **au dreptul să stabilească taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente de la data care ar trebui să fie înregistrat în scopuri de taxă**

Pe cale de consecință ținând cont de faptul că petenta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire în condițiile în care încă de la începerea activității aceasta avea reprezentarea că depășește plafonul de 35.000 euro pe anul 2010 , nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la începutul activității economice și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire, **se retine ca pentru prima tranzacție autenticată sub nr..../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou în suma de 19.000 euro , d-na Banita Alexandra Cristina datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA în suma de lei și accesoriile aferente în suma de ... lei(....X 1221x0,04%) reprezentând dobânzi și în suma de lei (... x 657x0,03%) reprezentând penalități de întârziere .**

Pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere .

2.Referitor la TVA in suma de lei precizam ca petenta solicita anularea in intregime a Deciziei de impunere prin care s-a stabilit ca datorata TVA in suma de lei insa nu prezinta niciun motiv cu privire la TVA in suma de lei Astfel pentru TVA in suma de lei urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata .

3 In ceea ce priveste sustinerea petentului privind calculul dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitati, respectiv ca accesoriile constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere .

In drept potrivit prevederilor art. 152, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completările ulterioare " *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.* "

Majorarile de intarziere in valoare de lei;si penalitatile de intarziere in valoare de lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, tinand cont de data scadentei debitului reprezentand TVA in suma de lei, respectiv 26.10.2010(ziua imediat urmatoare datei scadentei pentru prima operatiune taxabila realizata in luna iulie , respectiv in trim III 2010) si de data incheierii inspectiei fiscala , 18.12.2015 , conform art. 119 -120 si respectiv 120¹din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , in forma in vigoare in perioada 26.10.2010 - 18.12.2015 si sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei astfel .:

Conform art. I pct. 9 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 are următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010- 30.09.2010, articolul 120 alin (7) *precizeaza :*

"ART. 120

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

Pentru perioada 01.10.2010-28.01.2013

(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 --18.12.2015

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

Penalitățile de intarziere se datoreaza incepand cu 1 iulie 2010 in conformitate cu art 120^{^1} din OG 92/2003 privind C odul de procedura fiscala, asa cum a fost modificat prin OUG 39/2010, care precizeaza :

ART. 120^{^1}

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Astfel se retine ca echipa de inspectie fiscala a calculat legal obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar de plata.

Afirmatia petentului conform careia depasirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control este nefondata .

In drept inregistrarea fiscala din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata la data la care petentul avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA se efectua in baza formularului (020) Declaratie de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice romane , prevazut in Ordinul MFP nr. 262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor..

Contrar celor afirmate de contribuabil , nu culpa organului de inspectie fiscala a fost cea care a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neglijenta contribuabilului care a desfasurat o activitate economica fara a declara , fara a se inregistra ca platitor de taxa si pe cale de consecinta fara a plati TVA la scadenta respectiv fara sa-si indeplineasca obligatiile fiscale .**

Referitor la obligatiile fiscale ale contribuabililor art 22 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

ART. 22*)

Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) **obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*c) **obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*d) **obligația de a plăti majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;***

*e) **obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;***

*f) **orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.***

In ceea ce priveste rolul organului fiscal raportat la contribuabil art 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

" ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal."*

Avand in vedere prevederile legale enuntate se constata ca echipa de inspectie fiscala a procedat in mod legal la stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului , la determinarea obligatiilor datorate de acesta si a accesoriilor aferente .

Pe cale de consecinta , se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul de natura taxei pe valoarea adaugata potrivit principiului de drept "**accesoriul urmeaza principalul**", iar afirmatiile petentului nu au suport legal. .

Referitor la afirmatiile petentului privind incalcarea principiului certitudinii impunerii se retin urmatoarele :

Inca din 01.06.2002, la aparitia Legii nr.345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au avut obligatia sa se inregistreze si, astfel, sa devina platitori de TVA.

In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la articolele 127 si 128.Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al TVA , Codul fiscal introduce in definitii activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii , constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale

Rezulta ca, in perioada 01.06.2002- 31.12.2006, vanzarile de constructii si terenuri care nu au fost utilizate in scop personal, cu exceptia celor efectuate cu titlu ocazional, au constituit operatiuni impozabile cu TVA, atat Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cat si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neprezentand exceptii sau scutiri de la aceasta regula.

Prin urmare , **inca din 1 iunie 2002**, la aparitia Legii 345/2002 privind TVA ,persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA , deoarece panal la 1 ianuarie 2007 , data aderarii la EU , nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri si orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale , aceasta nu era in sfera de aplicare a TVA , la fel ca si in prezent.

Incepand cu 01.01.2007 armonizarea legislatiei nationale in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata a fost realizata in totalitate prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului fiscal prin Legea nr.343/2006, cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat, intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de TVA a livrării efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Astfel, prin art.141, alin.(2), litera f) din Codul fiscal s-a prevazut ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, pentru transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezulta ca persoana, incluziv persoana fizica , este persoana care devine impozabila , deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei , chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA

In privinta notiunilor de activitate economica si persoana impozabila , din punct de vedere al TVA acestea sunt definite in Titlul VI din Codul fiscal cu aplicabilitate pe perioada verificata .

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 si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**"

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește conditiile 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;***

Se retine ca o persoana fizica 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevazute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*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 explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,, în vigoare în anul 2009, legiuitorul precizează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează **imobile în scopul revanzării**, efectuează operațiuni de demolare, construire devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **d-na X dobândind calitatea de persoană impozabilă afirmată petentei privind incertitudinea impunerii nefiind fondată.**

Prevederile art. 127 alin (2) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin (1) a doua propoziții din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Ori în situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, **aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153alin (1) lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

La art.153 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

ART. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;_

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Intrucat experienta aplicarii practice a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila si trebuie analizata de la caz la caz, in anul 2009, a fost luata decizia introducerii in norme a unor explicatii cu privire la aceste operatiuni precum si a unor exemple.

Art.127 din Codul fiscal a fost modificat incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii O.U.G. nr.109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca acesta a fost completat cu aliniatul (2¹): „Situatiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”.

Astfel, precizam ca incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG nr.1620/2009, pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul punctului 3 din norme a fost modificat, incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, pentru o buna intelegere si aplicare corecta a legislatiei din 01.01.2007 de cand aceasta a fost armonizata la legislatia comunitara, potrivit Directiei UE 112/2006/CE.

De asemenea, continutul pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal, a fost modificat, incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii H.G. nr.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in sensul ca acesta include, in prezent, o serie de

explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal.

Fata de cele de mai sus,se retine ca echipa de inspectie fiscala a aplicat prevederile legale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor de catre contribuabilul X iar sustinerea ca datorita incertitudinii impozitarii nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere nu este fondata .

In fapt organul fiscal a demonstrat ca petentul **a defasurat o activitate economica fara sa o declare si fara sa se inregistreze ca platitor de TVA inainte de prima operatiune taxabila , respectiv pana la data de 01.07.2010** (prima operatiune taxabila derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr...../01.07.2010) astfel incat nu “ atitudinea pasiva” a organului de inspectie fiscala a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neindeplinirea obligatiei petentului** de a declara activitatea economica pe care a defasurat -o *si a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in conformitate cu art. 153 alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 66 , alin (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , dat in aplicarea art 153 alin (1) , aplicabil in 2010.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , si cele mentionate , intrucat argumentele petentului privind majorarile si penalitatile de intarziere nu sunt in concordanta cu prevederile legale si nu sunt in masura sa schimbe cele stabilite de inspecti fiscala nu poat fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere..

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na X, inregistrata la D.G.R.F.P.,, sub nr...../03.02.2016 pentru suma totala de.... **lei** care se compune din.

- **lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- ... **lei** penalitati aferente TVA .

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru TVA in suma de **lei**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,

DECIZIA NR.254

..2016

Directia generala regionala a finantelor publice .., Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre AJFP ...- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice , privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na X, cu domiciliul in localitatea ... , str. ... , Brasov, CNP ... , prin avocat.... cu sediul profesional in mun.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015 prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de **... lei** .

Suma contestata se compune din :

- **... lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **... lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- **... lei** penalitati aferente TVA .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea personala sub semnatura a Deciziei de impunere nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015, in data de 19.01.2016 si de data inregistrarii contestatiei la AJFP.... in data de 25.01.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, 269 si 270 din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P..... este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre X,

I. D-na X, contesta Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../21.12.2015 si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in suma totala **... lei** reprezentand TVA in valoare de **... lei** din care contesta **... lei** , dobanzi / majorari de intarziere in valoare de **... lei** si penalitati de intarziere in valoare de **... lei** , motivand astfel:

Petenta sustine ca organul fiscal a retinut ca trebuia sa se inregistreze ca plătitoare de TVA , anterior primei tranzactii imobiliare.si considera ca asemenea mod de a calcula este gresit pentru ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca "*Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA)*"

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (l)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

De asemenea X sustine ca majorările de intarziere ce constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere . Asa cum se retine si in practica judiciara, in asemenea situatii nu exista o culpa a persoanei fizice in neplata TVA-ului.

Pe de alta parte petenta considera ca depășirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control fiscal.

Contestatarul sustine ca in conditiile in care persoana fizica a depășit plafonul de scutire la plata TVA ori a devenit susceptibila sa fie obligata la plata TVA, organul fiscal competent trebuia sa solicite persoanei fizice sa plateasca TVA potrivit pct. 56 alin. 4 lit. a si 56 alin. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu atat mai mult cu cat institutia platii de TVA de către persoanele fizice pentru tranzactiile imobiliare cu terenuri era una noua .

Petenta concluzioneaza ca nu se poate retine culpa subsemnatei in privinta obligatiei de plata a accesoriilor la suma reprezentând TVA de plata, intrucat plata unor accesorii la debitul principal presupune o atitudine culpabila a debitorului.

In plus , in situatia in care avea obligatia sa se înregistreze ca plătitori de TVA si nu ar fi solicitat acest lucru , organele fiscale aveau posibilitatea potrivit art.153 alin.7 din Codul fiscal sa solicite din oficiu acest lucru. Organele fiscale nu numai ca nu i-au adus la cunostiinta in nici un mod aceasta obligatie dar i-au eliberat certificate de neurmărire fiscala prin care se atesta ca nu avea datorii si care au fost avute in vedere de notarii publici care au incheiat actele de vanzare cumpărare.

Fata de toate aceste aspecte petenta solicita admiterea prezentei contestatii si anularea DECIZIEI nr.12.2015 si a Raportului de inspectie fiscala înregistrat sub nr./21.12.2015

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 nedecarate organelor fiscale nr..../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../21.12.2015 s-au stabilit obligatii

suplimentare de plata in suma totala de lei TVA in valoare de ... lei ; dobanzi / majorari de intarziere in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei

In perioada 20.11.2015 - 18.12.2015, D.G.R.F.P. ... - A.J.F.P. ... - I.F., Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata, in baza Ordinului de serviciu nr.../18.11.2015, a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, la contribuabilul X, CNP, cu domiciliul in loc.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr.... / 18.11.2015. Avizul de inspectie fiscala a fost emis in urma unui control inopinat finalizat prin Procesul verbal nr..../16.11.2015.

Perioada verificata: taxa pe valoarea adaugata: 01.01.2010 - 31.12.2014.

In perioada verificata, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost incheiate de catre contribuabilul X un numar de **3 tranzactii** imobiliare, in care a avut calitatea de vanzator, contrapartida obtinuta de catre acesta, fiind in suma de..... lei.

Contribuabilul X, in perioada martie — mai 2010, prin operatiunile de achizitionare a unui apartament dintr-un imobil situat in orasul si, respectiv, de dezmembrare a acestuia intr-un numar de 3 apartamente a angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice, rezultand, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3 apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerata continua din momentul inceperii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultand astfel desfasurarea unei activitati economice producatoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil cladire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr..../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr..../27.07.2010, ceea ce subliniaza faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de incheierea primelor operatiuni taxabile privind instrainarile de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri

de TVA înainte de încheierea primului contract de vânzare la notar, respectiv contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.07.2010 în conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , în vigoare în anul 2010.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit ca , având în vedere activitatea economică cu grad de continuitate în scopul obținerii de venituri, contribuabilul X trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA înainte de începerea activității economice, dar nu mai târziu de prima operațiune taxabilă efectuată, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operațiune taxabilă) contribuabilul trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA.

Pentru un număr de 2 tranzacții imobiliare încheiate în iulie și septembrie 2010, în valoare totală de lei, care intră în sfera operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr./21.12.2015, s-a stabilit o bază impozabilă în suma de lei și s-a calculat TVA în suma de lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , în vigoare în anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , cu modificările și completările ulterioare , dat în aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi / majorări de întârziere în valoare de lei și penalități de întârziere în valoare de lei în conformitate cu prevederile art.119 și 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2014

1. Referitor la TVA în suma de lei

Cauza supusă soluționării D. G.R.F.P.... prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este de a stabili dacă pentru prima tranzacție autentificată sub nr. .../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou , d-na X datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA aferente unei operațiuni economice de vânzare de construcții noi în condițiile în care a intenționat să desfășoare această activitate , nu s-a înregistrat în scop de TVA și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire .

In fapt În perioada verificată, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost încheiate de către contribuabilul X un număr de **3 tranzacții** imobiliare, în care a avut calitatea de vânzător, contrapartida obținută de către acesta, fiind în suma de lei.

Contribuabilul X, în perioada martie — mai 2010, prin operațiunile de achiziționare a unui apartament dintr-un imobil situat în orașul și, respectiv, de dezmembrare a acestuia într-un număr de 3 apartamente a angajat costuri pregătitoare și necesare

pentru initierea unei activitati economice, rezultând, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producătoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerată continuă din momentul începerii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultând astfel desfasurarea unei activitati economice producătoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil clădire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr...../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr.,,,,/27.07.2010, ceea ce subliniază faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de încheierea primelor operatiuni taxabile privind înstrăinările de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, **contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.**

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.763/01.07.2010 in conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , in vigoare in anul 2010.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca , avand in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, **contribuabilul X trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de inceperea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie înregistrat in scopuri de TVA.**

Pentru un număr de 2 tranzactii imobiliare încheiate in iulie si septembrie 2010, in valoare totala de lei, care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata,prin decizia de impunere avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr./21.12.2015, s-a stabilit o baza impozabila in suma de ... lei si s-a calculat TVA in suma de ... lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de

aplicare a Codului fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Petenta sustine ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca " *Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA*)"(articol care in Legea 571/2003 are continut diferit de cel enuntat de petenta astfel cum se va prezenta mai jos)

Contestatară afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (1)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

In drept referitor la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici , art. 152 alin (1) coroborat cu alin (4) si (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , **aplicabil in 2010** , precizeaza :

ART. 152

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), 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).....

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca **in anul 2010** , pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire persoana impozabila trebuia sa indeplinesca anumite conditii ,respectiv : la momentul inceperii activitatii economice **sa declare o cifra de afaceri anuala estimata** mai mica de plafonul de scutire **si sa solicite scutirea de taxa** ,numita regim special de scutire .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu si-a indeplinit obligatia de declarare a cifrei de afaceri estimate la inceputul activitatii iar in ceea ce priveste cifra de afaceri realizata in anul 2010 aceasta a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (in cazul petentei plafonul de 29 167 euro, determinat proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului: 35000:12x 10 luni) astfel incat nu putea solicita scutirea de taxa intrucat nu indeplinea conditiile legale .

Mai mult contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care depasea plafonul de scutire anual de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

Avand in vedere faptul ca persoana impozabila X **nu si-a declarat cifra de afaceri estimata la inceputul activitatii , nu a solicitat scutirea de taxa** iar aceasta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a se obtine de peste 35.000 euro aceasta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire , niciuna din conditiile pe care trebuia sa le indeplineasca nefiind indeplinite .

Având in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul Z trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de începerea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, înainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul nr. 01.07.2010, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie inregistrat in scopuri de TVA asa cum prevede art. 153 alin.(l) lit.a) pct.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in forma in vigoare in anul 2010 coroborat cu pct.66 alin (2) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art 153 alin (1) care precizeaza :

„ART. 153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 și conform art.153 alin (l)lit b) înregistrarea în scop de TVA trebuia făcută în termen de 10 zile **se retine ca aceasta prevedere legală se aplică persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire** ori așa cum s-a aratat mai sus petenta nu poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire intrucat nu a indeplinit niciuna din conditiile de aplicare a acestui tratament special .

Așa cum s-a aratat mai sus petenta , în calitate de persoană impozabilă care intenționa să realizeze o activitate economică ce implică **operțiuni taxabile** (în speta vânzarea de locuințe noi) **trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul competent înainte de realizarea unor astfel de operțiuni având reprezentarea faptului ca depășește plafonul de scutire pentru întreprinderi mici** în speta fiind aplicabile prevederile art 153. alin (1) lit a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă în vigoare în anul 2010 și nu art 153 alin (1) lit b) așa cum eronat susține petenta :

De asemenea prevederile art 152 alin (6) coroborate cu art.153 alin (1) lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal specifică :

ART. 152

*(6) **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.***

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate se retine ca dacă persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA organele fiscale competente **au dreptul să stabilească taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente de la data care ar trebui să fie înregistrat în scopuri de taxă**

Pe cale de consecință ținând cont de faptul ca petenta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire în condițiile în care încă de la începerea activității aceasta avea reprezentarea ca depășește plafonul de 35.000 euro pe anul 2010 , nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la începutul activității economice și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire, **se retine ca pentru prima tranzacție autenticată sub nr..../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou în suma de 19.000 euro , d-na Banita Alexandra Cristina datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA în suma de lei și accesoriile aferente în suma de ... lei(....X 1221x0,04%) reprezentând dobânzi și în suma de lei (... x 657x0,03%) reprezentând penalități de întârziere .**

Pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere .

2.Referitor la TVA in suma de lei precizam ca petenta solicita anularea in intregime a Deciziei de impunere prin care s-a stabilit ca datorata TVA in suma de lei insa nu prezinta niciun motiv cu privire la TVA in suma de lei Astfel pentru TVA in suma de lei urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata .

3 In ceea ce priveste sustinerea petentului privind calculul dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitati, respectiv ca accesoriile constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere .

In drept potrivit prevederilor art. 152, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare " *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.* "

Majorarile de intarziere in valoare de lei;si penalitatile de intarziere in valoare de lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, tinand cont de data scadentei debitului reprezentand TVA in suma de lei, respectiv 26.10.2010(ziua imediat urmatoare datei scadentei pentru prima operatiune taxabila realizata in luna iulie , respectiv in trim III 2010) si de data incheierii inspectiei fiscala , 18.12.2015 , conform art. 119 -120 si respectiv 120¹din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , in forma in vigoare in perioada 26.10.2010 - 18.12.2015 si sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei astfel .:

Conform art. I pct. 9 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 are următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010- 30.09.2010, articolul 120 alin (7) *precizeaza :*

"ART. 120

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

Pentru perioada 01.10.2010-28.01.2013

(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 --18.12.2015

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

Penalitățile de intarziere se datoreaza incepand cu 1 iulie 2010 in conformitate cu art 120^{^1} din OG 92/2003 privind C odul de procedura fiscala, asa cum a fost modificat prin OUG 39/2010, care precizeaza :

ART. 120^{^1}

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Astfel se retine ca echipa de inspectie fiscala a calculat legal obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar de plata.

Afirmatia petentului conform careia depasirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control este nefondata .

In drept inregistrarea fiscala din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata la data la care petentul avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA se efectua in baza formularului (020) Declaratie de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice romane , prevazut in Ordinul MFP nr. 262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor..

Contrar celor afirmate de contribuabil , nu culpa organului de inspectie fiscala a fost cea care a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neglijenta contribuabilului care a desfasurat o activitate economica fara a declara , fara a se inregistra ca platitor de taxa si pe cale de consecinta fara a plati TVA la scadenta respectiv fara sa-si indeplineasca obligatiile fiscale .**

Referitor la obligatiile fiscale ale contribuabililor art 22 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

ART. 22*)

Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) **obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*c) **obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*d) **obligația de a plăti majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;***

*e) **obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;***

*f) **orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.***

In ceea ce priveste rolul organului fiscal raportat la contribuabil art 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

" ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal."*

Avand in vedere prevederile legale enuntate se constata ca echipa de inspectie fiscala a procedat in mod legal la stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului , la determinarea obligatiilor datorate de acesta si a accesoriilor aferente .

Pe cale de consecinta , se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul de natura taxei pe valoarea adaugata potrivit principiului de drept "**accesoriul urmeaza principalul**", iar afirmatiile petentului nu au suport legal. .

Referitor la afirmatiile petentului privind incalcarea principiului certitudinii impunerii se retin urmatoarele :

Inca din 01.06.2002, la aparitia Legii nr.345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au avut obligatia sa se inregistreze si, astfel, sa devina platitori de TVA.

In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la articolele 127 si 128.Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al TVA , Codul fiscal introduce in definitii activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii , constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale

Rezulta ca, in perioada 01.06.2002- 31.12.2006, vanzarile de constructii si terenuri care nu au fost utilizate in scop personal, cu exceptia celor efectuate cu titlu ocazional, au constituit operatiuni impozabile cu TVA, atat Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cat si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neprezentand exceptii sau scutiri de la aceasta regula.

Prin urmare , **inca din 1 iunie 2002**, la aparitia Legii 345/2002 privind TVA ,persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA , deoarece panal la 1 ianuarie 2007 , data aderarii la EU , nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri si orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale , aceasta nu era in sfera de aplicare a TVA , la fel ca si in prezent.

Incepand cu 01.01.2007 armonizarea legislatiei nationale in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata a fost realizata in totalitate prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului fiscal prin Legea nr.343/2006, cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat, intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de TVA a livrarii efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Astfel, prin art.141, alin.(2), litera f) din Codul fiscal s-a prevazut ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, pentru transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezulta ca persoana, incluziv persoana fizica , este persoana care devine impozabila , deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei , chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA

In privinta notiunilor de activitate economica si persoana impozabila , din punct de vedere al TVA acestea sunt definite in Titlul VI din Codul fiscal cu aplicabilitate pe perioada verificata .

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 si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**"

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește conditiile 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;***

Se retine ca o persoana fizica 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevazute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*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 explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,, în vigoare în anul 2009, legiuitorul precizează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează **imobile în scopul revanzării**, efectuează operațiuni de demolare, construire devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **d-na X dobândind calitatea de persoană impozabilă afirmată petentei privind incertitudinea impunerii nefiind fondată**.

Prevederile art. 127 alin (2) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin (1) a doua propoziții din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Ori în situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, **aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153alin (1) lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

La art.153 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

ART. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;_

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Intrucat experienta aplicarii practice a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila si trebuie analizata de la caz la caz, in anul 2009, a fost luata decizia introducerii in norme a unor explicatii cu privire la aceste operatiuni precum si a unor exemple.

Art.127 din Codul fiscal a fost modificat incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii O.U.G. nr.109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca acesta a fost completat cu aliniatul (2¹): „Situatiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”.

Astfel, precizam ca incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG nr.1620/2009, pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul punctului 3 din norme a fost modificat, incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, pentru o buna intelegere si aplicare corecta a legislatiei din 01.01.2007 de cand aceasta a fost armonizata la legislatia comunitara, potrivit Directiei UE 112/2006/CE.

De asemenea, continutul pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal, a fost modificat, incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii H.G. nr.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in sensul ca acesta include, in prezent, o serie de

explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal.

Fata de cele de mai sus, se retine ca echipa de inspectie fiscala a aplicat prevederile legale in vigoare la data efectuării tranzactiilor de catre contribuabilul X iar sustinerea ca datorita incertitudinii impozitarii nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere nu este fondata .

In fapt organul fiscal a demonstrat ca petentul **a defasurat o activitate economica fara sa o declare si fara sa se inregistreze ca platitor de TVA inainte de prima operatiune taxabila , respectiv pana la data de 01.07.2010** (prima operatiune taxabila derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr...../01.07.2010) astfel incat nu “ atitudinea pasiva” a organului de inspectie fiscala a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neindeplinirea obligatiei petentului** de a declara activitatea economica pe care a defasurat -o *si a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in conformitate cu art. 153 alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 66 , alin (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , dat in aplicarea art 153 alin (1) , aplicabil in 2010.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , si cele mentionate , intrucat argumentele petentului privind majorarile si penalitatile de intarziere nu sunt in concordanta cu prevederile legale si nu sunt in masura sa schimbe cele stabilite de inspectii fiscala nu poat fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere..

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na X, inregistrata la D.G.R.F.P.,, sub nr...../03.02.2016 pentru suma totala de.... **lei** care se compune din.

- **lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- ... **lei** penalitati aferente TVA .

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru TVA in suma de **lei**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,

DECIZIA NR.254

..2016

Directia generala regionala a finantelor publice .., Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre AJFP ...- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice , privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na X, cu domiciliul in localitatea ... , str. ... , Brasov, CNP ... , prin avocat.... cu sediul profesional in mun.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015 prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de **... lei** .

Suma contestata se compune din :

- **... lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **... lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- **... lei** penalitati aferente TVA .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea personala sub semnatura a Deciziei de impunere nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015, in data de 19.01.2016 si de data inregistrarii contestatiei la AJFP.... in data de 25.01.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, 269 si 270 din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P..... este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre X,

I. D-na X, contesta Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../21.12.2015 si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in suma totala **... lei** reprezentand TVA in valoare de **... lei** din care contesta **... lei** , dobanzi / majorari de intarziere in valoare de **... lei** si penalitati de intarziere in valoare de **... lei** , motivand astfel:

Petenta sustine ca organul fiscal a retinut ca trebuia sa se inregistreze ca plătitoare de TVA , anterior primei tranzactii imobiliare.si considera ca asemenea mod de a calcula este gresit pentru ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca "*Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA)*"

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (l)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

De asemenea X sustine ca majorările de intarziere ce constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere . Asa cum se retine si in practica judiciara, in asemenea situatii nu exista o culpa a persoanei fizice in neplata TVA-ului.

Pe de alta parte petenta considera ca depășirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control fiscal.

Contestatarul sustine ca in conditiile in care persoana fizica a depășit plafonul de scutire la plata TVA ori a devenit susceptibila sa fie obligata la plata TVA, organul fiscal competent trebuia sa solicite persoanei fizice sa plateasca TVA potrivit pct. 56 alin. 4 lit. a si 56 alin. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu atat mai mult cu cat institutia platii de TVA de către persoanele fizice pentru tranzactiile imobiliare cu terenuri era una noua .

Petenta concluzioneaza ca nu se poate retine culpa subsemnatei in privinta obligatiei de plata a accesoriilor la suma reprezentând TVA de plata, intrucat plata unor accesorii la debitul principal presupune o atitudine culpabila a debitorului.

In plus , in situatia in care avea obligatia sa se înregistreze ca plătitori de TVA si nu ar fi solicitat acest lucru , organele fiscale aveau posibilitatea potrivit art.153 alin.7 din Codul fiscal sa solicite din oficiu acest lucru. Organele fiscale nu numai ca nu i-au adus la cunostiinta in nici un mod aceasta obligatie dar i-au eliberat certificate de neurmărire fiscala prin care se atesta ca nu avea datorii si care au fost avute in vedere de notarii publici care au incheiat actele de vanzare cumpărare.

Fata de toate aceste aspecte petenta solicita admiterea prezentei contestatii si anularea DECIZIEI nr.12.2015 si a Raportului de inspectie fiscala înregistrat sub nr./21.12.2015

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 nedecarate organelor fiscale nr..../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../21.12.2015 s-au stabilit obligatii

suplimentare de plata in suma totala de lei TVA in valoare de ... lei ; dobanzi / majorari de intarziere in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei

In perioada 20.11.2015 - 18.12.2015, D.G.R.F.P. ... - A.J.F.P. ... - I.F., Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata, in baza Ordinului de serviciu nr.../18.11.2015, a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, la contribuabilul X, CNP, cu domiciliul in loc.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr.... / 18.11.2015. Avizul de inspectie fiscala a fost emis in urma unui control inopinat finalizat prin Procesul verbal nr..../16.11.2015.

Perioada verificata: taxa pe valoarea adaugata: 01.01.2010 - 31.12.2014.

In perioada verificata, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost incheiate de catre contribuabilul X un numar de **3 tranzactii** imobiliare, in care a avut calitatea de vanzator, contrapartida obtinuta de catre acesta, fiind in suma de..... lei.

Contribuabilul X, in perioada martie — mai 2010, prin operatiunile de achizitionare a unui apartament dintr-un imobil situat in orasul si, respectiv, de dezmembrare a acestuia intr-un numar de 3 apartamente a angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice, rezultand, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3 apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerata continua din momentul inceperii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultand astfel desfasurarea unei activitati economice producatoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil cladire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr..../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr..../27.07.2010, ceea ce subliniaza faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de incheierea primelor operatiuni taxabile privind instrainarile de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri

de TVA înainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../01.07.2010 in conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completările ulterioare , in vigoare in anul 2010.

Echipele de inspectie fiscala au stabilit ca , avand in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul X trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA înainte de inceperea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie înregistrat in scopuri de TVA.

Pentru un număr de 2 tranzactii imobiliare încheiate in iulie si septembrie 2010, in valoare totala de lei, care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr./21.12.2015, s-a stabilit o baza impozabila in suma de lei si s-a calculat TVA in suma de lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , cu modificarile si completările ulterioare , dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi / majorari de intarziere in valoare de lei si penalitati de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 si 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

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

Perioada verificata 01.01.2010 - 31.12.2014

1. Referitor la TVA in suma de lei

Cauza supusa solutionarii D. G.R.F.P.... prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este de a stabili daca pentru prima tranzactie autentificata sub nr. .../01.07.2010 constand in vanzarea unui apartament nou , d-na X datoreaza bugetului de stat obligatii fiscale reprezentand TVA aferente unei operatiuni economice de vanzare de constructii noi in conditiile in care a intentionat sa desfasoare aceasta activitate , nu s-a inregistrat in scop de TVA si nu a declarat la momentul inceperii activitatii economice o cifra anuala estimata sub plafonul de scutire .

In fapt In perioada verificata, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost incheiate de către contribuabilul X un număr de **3 tranzactii** imobiliare, in care a avut calitatea de vanzator, contrapartida obtinuta de către acesta, fiind in suma de lei.

Contribuabilul X, in perioada martie — mai 2010, prin operatiunile de achizitionare a unui apartament dintr-un imobil situat in orasul si, respectiv, de dezmembrare a acestuia intr-un număr de 3 apartamente a angajat costuri pregătitoare si necesare

pentru initierea unei activitati economice, rezultând, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producătoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerată continuă din momentul începerii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultând astfel desfasurarea unei activitati economice producătoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil clădire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr...../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr.,,,,/27.07.2010, ceea ce subliniază faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de încheierea primelor operatiuni taxabile privind înstrăinările de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, **contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.**

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.763/01.07.2010 in conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , in vigoare in anul 2010.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca , avand in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, **contribuabilul X trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de inceperea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie înregistrat in scopuri de TVA.**

Pentru un număr de 2 tranzactii imobiliare încheiate in iulie si septembrie 2010, in valoare totala de lei, care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata,prin decizia de impunere avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr./21.12.2015, s-a stabilit o baza impozabila in suma de ... lei si s-a calculat TVA in suma de ... lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de

aplicare a Codului fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Petenta sustine ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca " *Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA*)"(articol care in Legea 571/2003 are continut diferit de cel enuntat de petenta astfel cum se va prezenta mai jos)

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (1)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

In drept referitor la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici , art. 152 alin (1) coroborat cu alin (4) si (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , **aplicabil in 2010** , precizeaza :

ART. 152

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), 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).....

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca **in anul 2010** , pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire persoana impozabila trebuia sa indeplinesca anumite conditii ,respectiv : la momentul inceperii activitatii economice **sa declare o cifra de afaceri anuala estimata** mai mica de plafonul de scutire **si sa solicite scutirea de taxa** ,numita regim special de scutire .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu si-a indeplinit obligatia de declarare a cifrei de afaceri estimate la inceputul activitatii iar in ceea ce priveste cifra de afaceri realizata in anul 2010 aceasta a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (in cazul petentei plafonul de 29 167 euro, determinat proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului: 35000:12x 10 luni) astfel incat nu putea solicita scutirea de taxa intrucat nu indeplinea conditiile legale .

Mai mult contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care depasea plafonul de scutire anual de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

Avand in vedere faptul ca persoana impozabila X **nu si-a declarat cifra de afaceri estimata la inceputul activitatii , nu a solicitat scutirea de taxa** iar aceasta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a se obtine de peste 35.000 euro aceasta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire , niciuna din conditiile pe care trebuia sa le indeplineasca nefiind indeplinite .

Având in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul Z trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de începerea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, înainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul nr. 01.07.2010, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie inregistrat in scopuri de TVA asa cum prevede art. 153 alin.(l) lit.a) pct.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in forma in vigoare in anul 2010 coroborat cu pct.66 alin (2) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art 153 alin (1) care precizeaza :

„ART. 153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 și conform art.153 alin (l)lit b) înregistrarea în scop de TVA trebuia făcută în termen de 10 zile **se retine ca aceasta prevedere legală se aplică persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire** ori așa cum s-a aratat mai sus petenta nu poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire intrucat nu a indeplinit niciuna din conditiile de aplicare a acestui tratament special .

Așa cum s-a aratat mai sus petenta , în calitate de persoană impozabilă care intenționa să realizeze o activitate economică ce implică **operțiuni taxabile** (în speta vânzarea de locuințe noi) **trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul competent înainte de realizarea unor astfel de operțiuni având reprezentarea faptului ca depășește plafonul de scutire pentru întreprinderi mici** în speta fiind aplicabile prevederile art 153. alin (1) lit a)pct.l din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă în vigoare în anul 2010 și nu art 153 alin (1) lit b) așa cum eronat susține petenta :

De asemenea prevederile art 152 alin (6) coroborate cu art.153 alin (1) lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal specifică :

ART. 152

*(6) **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.***

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate se retine ca dacă persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA organele fiscale competente **au dreptul să stabilească taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente de la data care ar trebui să fie înregistrat în scopuri de taxă**

Pe cale de consecință ținând cont de faptul ca petenta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire în condițiile în care încă de la începerea activității aceasta avea reprezentarea ca depășește plafonul de 35.000 euro pe anul 2010 , nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la începutul activității economice și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire, **se retine ca pentru prima tranzacție autenticată sub nr..../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou în suma de 19.000 euro , d-na Banita Alexandra Cristina datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA în suma de lei și accesoriile aferente în suma de ... lei(....X 1221x0,04%) reprezentând dobânzi și în suma de lei (... x 657x0,03%) reprezentând penalități de întârziere .**

Pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere .

2.Referitor la TVA in suma de lei precizam ca petenta solicita anularea in intregime a Deciziei de impunere prin care s-a stabilit ca datorata TVA in suma de lei insa nu prezinta niciun motiv cu privire la TVA in suma de lei Astfel pentru TVA in suma de lei urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata .

3 In ceea ce priveste sustinerea petentului privind calculul dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitati, respectiv ca accesoriile constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere .

In drept potrivit prevederilor art. 152, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare " *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.* "

Majorarile de intarziere in valoare de lei;si penalitatile de intarziere in valoare de lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, tinand cont de data scadentei debitului reprezentand TVA in suma de lei, respectiv 26.10.2010(ziua imediat urmatoare datei scadentei pentru prima operatiune taxabila realizata in luna iulie , respectiv in trim III 2010) si de data incheierii inspectiei fiscala , 18.12.2015 , conform art. 119 -120 si respectiv 120¹din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , in forma in vigoare in perioada 26.10.2010 - 18.12.2015 si sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei astfel .:

Conform art. I pct. 9 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 are următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010- 30.09.2010, articolul 120 alin (7) *precizeaza :*

"ART. 120

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

Pentru perioada 01.10.2010-28.01.2013

(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 --18.12.2015

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

Penalitățile de intarziere se datoreaza incepand cu 1 iulie 2010 in conformitate cu art 120^{^1} din OG 92/2003 privind C odul de procedura fiscala, asa cum a fost modificat prin OUG 39/2010, care precizeaza :

ART. 120^{^1}

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Astfel se retine ca echipa de inspectie fiscala a calculat legal obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar de plata.

Afirmatia petentului conform careia depasirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control este nefondata .

In drept inregistrarea fiscala din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata la data la care petentul avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA se efectua in baza formularului (020) Declaratie de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice romane , prevazut in Ordinul MFP nr. 262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor..

Contrar celor afirmate de contribuabil , nu culpa organului de inspectie fiscala a fost cea care a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neglijenta contribuabilului care a desfasurat o activitate economica fara a declara , fara a se inregistra ca platitor de taxa si pe cale de consecinta fara a plati TVA la scadenta respectiv fara sa-si indeplineasca obligatiile fiscale .**

Referitor la obligatiile fiscale ale contribuabililor art 22 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

ART. 22*)

Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) **obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*c) **obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*d) **obligația de a plăti majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;***

*e) **obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;***

*f) **orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.***

In ceea ce priveste rolul organului fiscal raportat la contribuabil art 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

" ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal."*

Avand in vedere prevederile legale enuntate se constata ca echipa de inspectie fiscala a procedat in mod legal la stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului , la determinarea obligatiilor datorate de acesta si a accesoriilor aferente .

Pe cale de consecinta , se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul de natura taxei pe valoarea adaugata potrivit principiului de drept "**accesoriul urmeaza principalul**", iar afirmatiile petentului nu au suport legal. .

Referitor la afirmatiile petentului privind incalcarea principiului certitudinii impunerii se retin urmatoarele :

Inca din 01.06.2002, la aparitia Legii nr.345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au avut obligatia sa se inregistreze si, astfel, sa devina platitori de TVA.

In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la articolele 127 si 128.Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al TVA , Codul fiscal introduce in definitii activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii , constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale

Rezulta ca, in perioada 01.06.2002- 31.12.2006, vanzarile de constructii si terenuri care nu au fost utilizate in scop personal, cu exceptia celor efectuate cu titlu ocazional, au constituit operatiuni impozabile cu TVA, atat Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cat si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neprezentand exceptii sau scutiri de la aceasta regula.

Prin urmare , **inca din 1 iunie 2002**, la aparitia Legii 345/2002 privind TVA ,persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA , deoarece panal la 1 ianuarie 2007 , data aderarii la EU , nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri si orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale , aceasta nu era in sfera de aplicare a TVA , la fel ca si in prezent.

Incepand cu 01.01.2007 armonizarea legislatiei nationale in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata a fost realizata in totalitate prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului fiscal prin Legea nr.343/2006, cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat, intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de TVA a livrării efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Astfel, prin art.141, alin.(2), litera f) din Codul fiscal s-a prevazut ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, pentru transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezulta ca persoana, incluziv persoana fizica , este persoana care devine impozabila , deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei , chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA

In privinta notiunilor de activitate economica si persoana impozabila , din punct de vedere al TVA acestea sunt definite in Titlul VI din Codul fiscal cu aplicabilitate pe perioada verificata .

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 si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.***"

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) si reprezintă persoana fizică, grupul de persoane, institutia publică, persoana juridică, precum si 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;

Se retine ca o persoana fizica 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevazute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*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 explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,, în vigoare în anul 2009, legiuitorul precizează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează **imobile în scopul revanzării**, efectuează operațiuni de demolare, construire devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **d-na X dobândind calitatea de persoană impozabilă afirmată petentei privind incertitudinea impunerii nefiind fondată**.

Prevederile art. 127 alin (2) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin (1) a doua propoziții din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Ori în situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, **aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153alin (1) lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

La art.153 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

ART. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;_

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Intrucat experienta aplicarii practice a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila si trebuie analizata de la caz la caz, in anul 2009, a fost luata decizia introducerii in norme a unor explicatii cu privire la aceste operatiuni precum si a unor exemple.

Art.127 din Codul fiscal a fost modificat incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii O.U.G. nr.109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca acesta a fost completat cu aliniatul (2¹): „Situatiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”.

Astfel, precizam ca incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG nr.1620/2009, pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul punctului 3 din norme a fost modificat, incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, pentru o buna intelegere si aplicare corecta a legislatiei din 01.01.2007 de cand aceasta a fost armonizata la legislatia comunitara, potrivit Directiei UE 112/2006/CE.

De asemenea, continutul pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal, a fost modificat, incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii H.G. nr.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in sensul ca acesta include, in prezent, o serie de

explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal.

Fata de cele de mai sus,se retine ca echipa de inspectie fiscala a aplicat prevederile legale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor de catre contribuabilul X iar sustinerea ca datorita incertitudinii impozitarii nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere nu este fondata .

In fapt organul fiscal a demonstrat ca petentul **a defasurat o activitate economica fara sa o declare si fara sa se inregistreze ca platitor de TVA inainte de prima operatiune taxabila , respectiv pana la data de 01.07.2010** (prima operatiune taxabila derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr...../01.07.2010) astfel incat nu “ atitudinea pasiva” a organului de inspectie fiscala a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neindeplinirea obligatiei petentului** de a declara activitatea economica pe care a defasurat -o *si a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in conformitate cu art. 153 alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 66 , alin (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , dat in aplicarea art 153 alin (1) , aplicabil in 2010.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , si cele mentionate , intrucat argumentele petentului privind majorarile si penalitatile de intarziere nu sunt in concordanta cu prevederile legale si nu sunt in masura sa schimbe cele stabilite de inspecti fiscala nu poat fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere..

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na X, inregistrata la D.G.R.F.P.,, sub nr...../03.02.2016 pentru suma totala de.... **lei** care se compune din.

- **lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- ... **lei** penalitati aferente TVA .

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru TVA in suma de **lei**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,

DECIZIA NR.254

..2016

Directia generala regionala a finantelor publice .., Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre AJFP ...- Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice , privind solutionarea contestatiei depusa de catre d-na X, cu domiciliul in localitatea ... , str. ... , Brasov, CNP ... , prin avocat.... cu sediul profesional in mun.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015 prin care s-a stabilit obligatii suplimentare de plata in suma totala de **... lei** .

Suma contestata se compune din :

- **... lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **... lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- **... lei** penalitati aferente TVA .

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 270 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea personala sub semnatura a Deciziei de impunere nr.....2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../21.12.2015, in data de 19.01.2016 si de data inregistrarii contestatiei la AJFP.... in data de 25.01.2016, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, 269 si 270 din Legea 207/2015, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P..... este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre X,

I. D-na X, contesta Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr...../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr.../21.12.2015 si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in suma totala **... lei** reprezentand TVA in valoare de **... lei** din care contesta **... lei** , dobanzi / majorari de intarziere in valoare de **... lei** si penalitati de intarziere in valoare de **... lei** , motivand astfel:

Petenta sustine ca organul fiscal a retinut ca trebuia sa se inregistreze ca plătitoare de TVA , anterior primei tranzactii imobiliare.si considera ca asemenea mod de a calcula este gresit pentru ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca "*Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA)*"

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (l)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

De asemenea X sustine ca majorările de intarziere ce constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere . Asa cum se retine si in practica judiciara, in asemenea situatii nu exista o culpa a persoanei fizice in neplata TVA-ului.

Pe de alta parte petenta considera ca depășirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control fiscal.

Contestatarul sustine ca in conditiile in care persoana fizica a depășit plafonul de scutire la plata TVA ori a devenit susceptibila sa fie obligata la plata TVA, organul fiscal competent trebuia sa solicite persoanei fizice sa plateasca TVA potrivit pct. 56 alin. 4 lit. a si 56 alin. 5 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu atat mai mult cu cat institutia platii de TVA de către persoanele fizice pentru tranzactiile imobiliare cu terenuri era una noua .

Petenta concluzioneaza ca nu se poate retine culpa subsemnatei in privinta obligatiei de plata a accesoriilor la suma reprezentând TVA de plata, intrucat plata unor accesorii la debitul principal presupune o atitudine culpabila a debitorului.

In plus , in situatia in care avea obligatia sa se înregistreze ca plătitori de TVA si nu ar fi solicitat acest lucru , organele fiscale aveau posibilitatea potrivit art.153 alin.7 din Codul fiscal sa solicite din oficiu acest lucru. Organele fiscale nu numai ca nu i-au adus la cunostiinta in nici un mod aceasta obligatie dar i-au eliberat certificate de neurmărire fiscala prin care se atesta ca nu avea datorii si care au fost avute in vedere de notarii publici care au incheiat actele de vanzare cumpărare.

Fata de toate aceste aspecte petenta solicita admiterea prezentei contestatii si anularea DECIZIEI nr.12.2015 si a Raportului de inspectie fiscala înregistrat sub nr./21.12.2015

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 nedecarate organelor fiscale nr..../21.12.2015 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../21.12.2015 s-au stabilit obligatii

suplimentare de plata in suma totala de lei TVA in valoare de ... lei ; dobanzi / majorari de intarziere in valoare de ... lei si penalitati de intarziere in valoare de ... lei

In perioada 20.11.2015 - 18.12.2015, D.G.R.F.P. ... - A.J.F.P. ... - I.F., Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice a efectuat o inspectie fiscala partiala privind taxa pe valoarea adaugata, in baza Ordinului de serviciu nr.../18.11.2015, a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, la contribuabilul X, CNP, cu domiciliul in loc.

Inspectia fiscala partiala s-a efectuat in baza Avizului de inspectie fiscala nr.... / 18.11.2015. Avizul de inspectie fiscala a fost emis in urma unui control inopinat finalizat prin Procesul verbal nr..../16.11.2015.

Perioada verificata: taxa pe valoarea adaugata: 01.01.2010 - 31.12.2014.

In perioada verificata, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost incheiate de catre contribuabilul X un numar de **3 tranzactii** imobiliare, in care a avut calitatea de vanzator, contrapartida obtinuta de catre acesta, fiind in suma de..... lei.

Contribuabilul X, in perioada martie — mai 2010, prin operatiunile de achizitionare a unui apartament dintr-un imobil situat in orasul si, respectiv, de dezmembrare a acestuia intr-un numar de 3 apartamente a angajat costuri pregatitoare si necesare pentru initierea unei activitati economice, rezultand, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producatoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3 apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerata continua din momentul inceperii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultand astfel desfasurarea unei activitati economice producatoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil cladire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr./03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr..../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr..../27.07.2010, ceea ce subliniaza faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de incheierea primelor operatiuni taxabile privind instrainarile de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri

de TVA înainte de încheierea primului contract de vânzare la notar, respectiv contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr...../01.07.2010 în conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare , în vigoare în anul 2010.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit ca , având în vedere activitatea economică cu grad de continuitate în scopul obținerii de venituri, contribuabilul X trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA înainte de începerea activității economice, dar nu mai târziu de prima operațiune taxabilă efectuată, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operațiune taxabilă) contribuabilul trebuia să fie înregistrat în scopuri de TVA.

Pentru un număr de 2 tranzacții imobiliare încheiate în iulie și septembrie 2010, în valoare totală de lei, care intră în sfera operațiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr./21.12.2015, s-a stabilit o bază impozabilă în sumă de lei și s-a calculat TVA în sumă de lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , în vigoare în anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal , cu modificările și completările ulterioare , dat în aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi / majorări de întârziere în valoare de lei și penalități de întârziere în valoare de lei în conformitate cu prevederile art.119 și 120 și 120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2014

1. Referitor la TVA în sumă de lei

Cauza supusă soluționării D. G.R.F.P.... prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este de a stabili dacă pentru prima tranzacție autentificată sub nr. .../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou , d-na X datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA aferente unei operațiuni economice de vânzare de construcții noi în condițiile în care a intenționat să desfășoare această activitate , nu s-a înregistrat în scop de TVA și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire .

In fapt În perioada verificată, respectiv 01.01.2010 - 31.12.2014, au fost încheiate de către contribuabilul X un număr de **3 tranzacții** imobiliare, în care a avut calitatea de vânzător, contrapartida obținută de către acesta, fiind în sumă de lei.

Contribuabilul X, în perioada martie — mai 2010, prin operațiunile de achiziționare a unui apartament dintr-un imobil situat în orașul și, respectiv, de dezmembrare a acestuia într-un număr de 3 apartamente a angajat costuri pregătitoare și necesare

pentru initierea unei activitati economice, rezultând, astfel, intentia de a desfasura o activitate economica producătoare de venituri, cu caracter de continuitate. Ulterior, acesta a livrat 3apartamente care au rezultat din dezmembrarea apartamentului in cauza.

Astfel, s-a constatat faptul ca, contribuabilul verificat a desfasurat activitate economica prin exploatarea unor bunuri corporale (imobile), respectiv prin modificarea/construirea unui imobil si vanzarea de parti din acesta, activitate considerată continuă din momentul începerii modificarii/construcției imobilului in cauza, rezultând astfel desfasurarea unei activitati economice producătoare de venituri, cu caracter de continuitate.

Contribuabilul X, prin activitatea economica descrisa mai sus, devine persoana impozabila pentru operatiunile de vanzare imobile.

Contribuabilul verificat a livrat, in perioada 01.07.2010 - 30.09.2010, 2 (doua) apartamente care au rezultat din dezmembrarea imobilului mai sus mentionat, precum si un imobil clădire. In plus, fata de acest fapt, din analiza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr...../03.09.2010, rezulta ca, contribuabilul verificat a incasat avansuri in suma totala de 25.000 euro in baza antecontractului de vanzare-cumparare nr...../03.06.2010 si respectiv, actului aditional la acesta, avand nr.,,,,/27.07.2010, ceea ce subliniază faptul ca, acesta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate ca urmare a instrainarii de parti din imobilul modificat/construit, inca inainte de încheierea primelor operatiuni taxabile privind înstrăinările de imobile mentionate mai sus.

Ca urmare a faptului ca, **contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care atingea sau depasea plafonul de scutire de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.**

In acest sens, contribuabilul verificat avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA inainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.763/01.07.2010 in conformitate cu prevederile art. 153 alin (1) lit a) pct 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , in vigoare in anul 2010.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca , avand in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, **contribuabilul X trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de inceperea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie înregistrat in scopuri de TVA.**

Pentru un număr de 2 tranzactii imobiliare încheiate in iulie si septembrie 2010, in valoare totala de lei, care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata,prin decizia de impunere avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr./21.12.2015, s-a stabilit o baza impozabila in suma de ... lei si s-a calculat TVA in suma de ... lei conform art.137, alin (1) , lit a) , art 140 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , in vigoare in anul 2010 , coroborate cu prevederile pct 23 , alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de

aplicare a Codului fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , dat in aplicarea art. 140 din Codul fiscal .

Petenta sustine ca persoana fizica impozabila era obligata la plata TVA - ului numai după implinirea unui plafon de 35.000 euro, conform art.152 (1) din legea nr. 571/2003 in vigoare din 2009 care precizeaza ca " *Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro nu datoreaza TVA*)" (articol care in Legea 571/2003 are continut diferit de cel enuntat de petenta astfel cum se va prezenta mai jos)

Contestatarul afirma ca in speta, plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 si conform art.153 alin (1)lit b) inregistrarea in scop de TVA trebuia făcută in termen de 10 zile.

Astfel petenta considera ca pentru prima vanzare efectuata in data de 1.07.2010 pentru pretul de 19.000 euro, nu datoreaza TVA.

In drept referitor la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici , art. 152 alin (1) coroborat cu alin (4) si (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , **aplicabil in 2010** , precizeaza :

ART. 152

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), 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).....

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca **in anul 2010** , pentru a putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire persoana impozabila trebuia sa indeplineasca anumite conditii ,respectiv : la momentul inceperii activitatii economice **sa declare o cifra de afaceri anuala estimata** mai mica de plafonul de scutire **si sa solicite scutirea de taxa** ,numita regim special de scutire .

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu si-a indeplinit obligatia de declarare a cifrei de afaceri estimate la inceputul activitatii iar in ceea ce priveste cifra de afaceri realizata in anul 2010 aceasta a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro (in cazul petentei plafonul de 29 167 euro, determinat proportional cu perioada ramasa de la infiintare si pana la sfarsitul anului: 35000:12x 10 luni) astfel incat nu putea solicita scutirea de taxa intrucat nu indeplinea conditiile legale .

Mai mult contribuabilul verificat avea reprezentarea veniturilor ce urmau a fi realizate, acesta cunostea faptul ca in anul 2010 urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri care depasea plafonul de scutire anual de 35.000 euro, in vigoare in anul 2010.

Avand in vedere faptul ca persoana impozabila X **nu si-a declarat cifra de afaceri estimata la inceputul activitatii , nu a solicitat scutirea de taxa** iar aceasta avea reprezentarea veniturilor ce urmau a se obtine de peste 35.000 euro aceasta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire , niciuna din conditiile pe care trebuia sa le indeplineasca nefiind indeplinite .

Având in vedere activitatea economica cu grad de continuitate in scopul obtinerii de venituri, contribuabilul Z trebuia sa se înregistreze ca plătitor de TVA inainte de începerea activitatii economice, dar nu mai târziu de prima operatiune taxabila efectuata, înainte de încheierea primului contract de vanzare la notar, respectiv contractul nr. 01.07.2010, astfel ca la data de 01.07.2010 (prima operatiune taxabila) contribuabilul trebuia sa fie inregistrat in scopuri de TVA asa cum prevede art. 153 alin.(l) lit.a) pct.I din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, in forma in vigoare in anul 2010 coroborat cu pct.66 alin (2) din HG 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art 153 alin (1) care precizeaza :

„ART. 153

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România 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, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;”

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Referitor la susținerea petentei potrivit careia plafonul de scutire a fost depășit la data de 3.09.2010 și conform art.153 alin (l)lit b) înregistrarea în scop de TVA trebuia făcută în termen de 10 zile **se retine ca aceasta prevedere legală se aplică persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire** ori așa cum s-a aratat mai sus petenta nu poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire intrucat nu a indeplinit niciuna din conditiile de aplicare a acestui tratament special .

Așa cum s-a aratat mai sus petenta , în calitate de persoană impozabilă care intenționa să realizeze o activitate economică ce implică **operțiuni taxabile** (în speta vânzarea de locuințe noi) **trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul competent înainte de realizarea unor astfel de operțiuni având reprezentarea faptului ca depășește plafonul de scutire pentru întreprinderi mici** în speta fiind aplicabile prevederile art 153. alin (1) lit a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă în vigoare în anul 2010 și nu art 153 alin (1) lit b) așa cum eronat susține petenta :

De asemenea prevederile art 152 alin (6) coroborate cu art.153 alin (1) lit b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal specifică :

ART. 152

*(6) **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.***

Având în vedere prevederile legale mai sus prezentate se retine ca dacă persoana impozabilă nu solicită înregistrarea în scopuri de TVA organele fiscale competente **au dreptul să stabilească taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente de la data care ar trebui să fie înregistrat în scopuri de taxă**

Pe cale de consecință ținând cont de faptul ca petenta nu putea beneficia de aplicarea regimului special de scutire în condițiile în care încă de la începerea activității aceasta avea reprezentarea ca depășește plafonul de 35.000 euro pe anul 2010 , nu s-a înregistrat în scopuri de TVA la începutul activității economice și nu a declarat la momentul începerii activității economice o cifră anuală estimată sub plafonul de scutire, **se retine ca pentru prima tranzacție autenticată sub nr..../01.07.2010 constând în vânzarea unui apartament nou în suma de 19.000 euro , d-na Banita Alexandra Cristina datorează bugetului de stat obligații fiscale reprezentând TVA în suma de lei și accesoriile aferente în suma de ... lei(....X 1221x0,04%) reprezentând dobânzi și în suma de lei (... x 657x0,03%) reprezentând penalități de întârziere .**

Pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere .

2.Referitor la TVA in suma de lei precizam ca petenta solicita anularea in intregime a Deciziei de impunere prin care s-a stabilit ca datorata TVA in suma de lei insa nu prezinta niciun motiv cu privire la TVA in suma de lei Astfel pentru TVA in suma de lei urmeaza a se respinge contestatia ca nemotivata .

3 In ceea ce priveste sustinerea petentului privind calculul dobânzilor/majorarilor de intarziere si penalitati, respectiv ca accesoriile constituie o sanctiune pentru neexecutarea la termen a unei obligatii legale , pot fi aplicate numai in măsură in care obligatia legala clara nu a fost indeplinita sau a fost indeplinita cu intarziere . Or, creanta fiscala pretinsa de către autoritari , rezulta dintr-o obligatie legala neclara, ce incalca principiul certitudinii impunerii , recunoscut de art. 3 din Codul fiscal, imprejurare fata de care nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere .

In drept potrivit prevederilor art. 152, alin (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare " *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.* "

Majorarile de intarziere in valoare de lei;si penalitatile de intarziere in valoare de lei au fost calculate de organele de inspectie fiscala, tinand cont de data scadentei debitului reprezentand TVA in suma de lei, respectiv 26.10.2010(ziua imediat urmatoare datei scadentei pentru prima operatiune taxabila realizata in luna iulie , respectiv in trim III 2010) si de data incheierii inspectiei fiscala , 18.12.2015 , conform art. 119 -120 si respectiv 120¹din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , in forma in vigoare in perioada 26.10.2010 - 18.12.2015 si sunt aferente TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei astfel .:

Conform art. I pct. 9 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 are următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

Conform art. I pct. 10 si art. III alin. (1) din OUG nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010- 30.09.2010, articolul 120 alin (7) *precizeaza :*

"ART. 120

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

Pentru perioada 01.10.2010-28.01.2013

(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 --18.12.2015

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

Penalitățile de intarziere se datoreaza incepand cu 1 iulie 2010 in conformitate cu art 120^{^1} din OG 92/2003 privind C odul de procedura fiscala, asa cum a fost modificat prin OUG 39/2010, care precizeaza :

ART. 120^{^1}

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Astfel se retine ca echipa de inspectie fiscala a calculat legal obligatiile fiscale accesorii aferente TVA stabilit suplimentar de plata.

Afirmatia petentului conform careia depasirea plafonului de scutire a fost insotita de pasivitatea indelungata a organelor de control este nefondata .

In drept inregistrarea fiscala din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata la data la care petentul avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA se efectua in baza formularului (020) Declaratie de inregistrare fiscala /Declaratie de mentiuni pentru persoanele fizice romane , prevazut in Ordinul MFP nr. 262/2007 pentru aprobarea formularelor de inregistrare fiscala a contribuabililor..

Contrar celor afirmate de contribuabil , nu culpa organului de inspectie fiscala a fost cea care a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neglijenta contribuabilului care a desfasurat o activitate economica fara a declara , fara a se inregistra ca platitor de taxa si pe cale de consecinta fara a plati TVA la scadenta respectiv fara sa-si indeplineasca obligatiile fiscale .**

Referitor la obligatiile fiscale ale contribuabililor art 22 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

ART. 22*)

Obligațiile fiscale

Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

*a) **obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*b) **obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*c) **obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;***

*d) **obligația de a plăti majorări de întârziere, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;***

*e) **obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;***

*f) **orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.***

In ceea ce priveste rolul organului fiscal raportat la contribuabil art 7 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

" ART. 7

Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

(5) *Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal."*

Avand in vedere prevederile legale enuntate se constata ca echipa de inspectie fiscala a procedat in mod legal la stabilirea starii de fapt fiscale a contribuabilului , la determinarea obligatiilor datorate de acesta si a accesoriilor aferente .

Pe cale de consecinta , se retine ca stabilirea in sarcina contestatarului de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul de natura taxei pe valoarea adaugata potrivit principiului de drept "**accesoriul urmeaza principalul**", iar afirmatiile petentului nu au suport legal. .

Referitor la afirmatiile petentului privind incalcarea principiului certitudinii impunerii se retin urmatoarele :

Inca din 01.06.2002, la aparitia Legii nr.345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, au avut obligatia sa se inregistreze si, astfel, sa devina platitori de TVA.

In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent.

Odata cu aparitia Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu aplicabilitate de la 01.01.2004, aceste prevederi au fost preluate de legiuitor la articolele 127 si 128.Fata de prevederile anterioare , din punct de vedere al TVA , Codul fiscal introduce in definitii activitatii economice un concept nou referitor la caracterul de continuitate al activitatii , constand in exploatarea bunurilor corporale sau necorporale

Rezulta ca, in perioada 01.06.2002- 31.12.2006, vanzarile de constructii si terenuri care nu au fost utilizate in scop personal, cu exceptia celor efectuate cu titlu ocazional, au constituit operatiuni impozabile cu TVA, atat Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cat si Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neprezentand exceptii sau scutiri de la aceasta regula.

Prin urmare , **inca din 1 iunie 2002**, la aparitia Legii 345/2002 privind TVA ,persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate , ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA , deoarece panal la 1 ianuarie 2007 , data aderarii la EU , nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri si orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila. In ceea ce priveste vanzarea ocazionala sau de bunuri personale , aceasta nu era in sfera de aplicare a TVA , la fel ca si in prezent.

Incepand cu 01.01.2007 armonizarea legislatiei nationale in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu acquis-ul comunitar in domeniul taxei pe valoarea adaugata, respectiv Directiva 112/2006/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata a fost realizata in totalitate prin Legea nr.343/2006 pentru modificarea si completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare dupa data aderarii.

Modificarile si completarile aduse Codului fiscal prin Legea nr.343/2006, cu aplicabilitate de la 01.01.2007, au vizat, intre altele, introducerea in sfera operatiunilor scutite de TVA a livrării efectuate de catre orice persoana impozabila de constructii, parti ale acestora si terenurile pe care acestea sunt construite, precum si a oricarui alt teren.

Astfel, prin art.141, alin.(2), litera f) din Codul fiscal s-a prevazut ca scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, pentru transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Rezulta ca persoana, incluziv persoana fizica , este persoana care devine impozabila , deoarece realizeaza operatiuni supuse taxei , chiar daca nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA

In privinta notiunilor de activitate economica si persoana impozabila , din punct de vedere al TVA acestea sunt definite in Titlul VI din Codul fiscal cu aplicabilitate pe perioada verificata .

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 si indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**"

La art.125¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

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

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

*20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește conditiile 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;***

Se retine ca o persoana fizica 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 cu caracter de continuitate de natura celor prevazute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*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 explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal,, în vigoare în anul 2009, legiuitorul precizează:

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

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurată o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o persoană fizică ce achiziționează **imobile în scopul revanzării**, efectuează operațiuni de demolare, construire devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, **d-na X dobândind calitatea de persoană impozabilă afirmată petentei privind incertitudinea impunerii nefiind fondată**.

Prevederile art. 127 alin (2) din Codul fiscal reprezintă transpunerea în legislația națională a dispozițiilor art 9 alin (1) a doua propoziții din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Ori în situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, **aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153alin (1) lit a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.66 alin (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

La art.153 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

ART. 153

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) *Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;_

Norme metodologice:

66. (2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

Intrucat experienta aplicarii practice a demonstrat ca stabilirea regimului TVA aplicabil tranzactiilor imobiliare efectuate de persoane fizice este o problema dificila si trebuie analizata de la caz la caz, in anul 2009, a fost luata decizia introducerii in norme a unor explicatii cu privire la aceste operatiuni precum si a unor exemple.

Art.127 din Codul fiscal a fost modificat incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii O.U.G. nr.109/2009 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca acesta a fost completat cu aliniatul (2¹): „Situatiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”.

Astfel, precizam ca incepand cu 01.01.2010, ca urmare a publicarii HG nr.1620/2009, pentru modificarea si completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, continutul punctului 3 din norme a fost modificat, incluzand in prezent o serie de explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal, pentru o buna intelegere si aplicare corecta a legislatiei din 01.01.2007 de cand aceasta a fost armonizata la legislatia comunitara, potrivit Directiei UE 112/2006/CE.

De asemenea, continutul pct.3 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, dat in aplicarea art.127 din Codul fiscal, a fost modificat, incepand cu data de 01.01.2010, ca urmare a publicarii H.G. nr.1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, in sensul ca acesta include, in prezent, o serie de

explicatii suplimentare, precum si o serie de exemple menite sa faciliteze aplicarea prevederilor art.127 din Codul fiscal.

Fata de cele de mai sus,se retine ca echipa de inspectie fiscala a aplicat prevederile legale in vigoare la data efectuarii tranzactiilor de catre contribuabilul X iar sustinerea ca datorita incertitudinii impozitarii nu se poate retine in sarcina contribuabilului o culpa de natura a justifica aplicarea majorărilor de intarziere nu este fondata .

In fapt organul fiscal a demonstrat ca petentul **a defasurat o activitate economica fara sa o declare si fara sa se inregistreze ca platitor de TVA inainte de prima operatiune taxabila , respectiv pana la data de 01.07.2010** (prima operatiune taxabila derulata prin contractul de vanzare cumparare autentificat sub nr...../01.07.2010) astfel incat nu “ atitudinea pasiva” a organului de inspectie fiscala a dus la neinregistrarea in scopuri de TVA a d-nei X , **ci neindeplinirea obligatiei petentului** de a declara activitatea economica pe care a defasurat -o *si a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in conformitate cu art. 153 alin (1) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 66 , alin (2) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completrile ulterioare , dat in aplicarea art 153 alin (1) , aplicabil in 2010.*

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate , si cele mentionate , intrucat argumentele petentului privind majorarile si penalitatile de intarziere nu sunt in concordanta cu prevederile legale si nu sunt in masura sa schimbe cele stabilite de inspecti fiscala nu poat fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei , urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere..

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre d-na X, inregistrata la D.G.R.F.P.,, sub nr...../03.02.2016 pentru suma totala de.... **lei** care se compune din.

- **lei** TVA stabilita suplimentar de plata;
- **lei** majorari /dobanzi aferente TVA;
- ... **lei** penalitati aferente TVA .

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru TVA in suma de **lei**

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL,