

D E C I Z I A nr.417/208/11.03.2014

privind soluționarea contestației formulată de doamna X, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../06.12.2013

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../06.12.2013 de către Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecție fiscală asupra contestației formulată de doamna X, județul Timiș, împotriva Deciziei de impunere nr.../22.10.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Inspecția fiscală și care vizează suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura contestatoarei.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.207 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, contestatoarea solicită anularea deciziei de impunere ca fiind netemeinică și nelegală, arătând următoarele:

În perioada supusă controlului fiscal, transferul proprietății asupra bunurilor imobile nu a constituit o activitate economică în sensul art.127 alin.2 din Codul fiscal, o astfel de operațiune nefiind supusă taxei pe valoarea adăugată.

Raportat la încadrarea organelor de inspecție fiscală, petenta învederează că vânzarea unui bun nu poate fi inclusă în categoria activităților de exploatare, întrucât o astfel de activitate presupune păstrarea dreptului de proprietate asupra bunului și obținerea de foloase din utilizarea acestuia. Pot fi considerate activități de exploatare a unui bun închirierea, concesiunea, arendarea și alte asemenea modalități de utilizare a bunului, fără a-i consuma substanța și fără a-l înstrăina.

Această interpretare este susținută și de condiția caracterului de continuitate impusă de legiuitor, întrucât doar activitățile de exploatare descrise, furnizează venituri cu caracter de continuitate. Contractul de

vânzare-cumpărare nu este susceptibil de a produce venituri cu caracter de continuitate, ci veniturile sunt obținute o singură dată pentru acel bun, astfel că nu se poate vorbi despre vânzarea bunurilor imobile ca și despre o activitate de exploatare care generează venituri cu caracter de continuitate.

Mai mult, legiuitorul nu precizează ce înțelege prin sintagma "caracter de continuitate", neregăsind nici măcar în normele de aplicare a Codului fiscal, condițiile pe care o persoană trebuie să le îndeplinească pentru a se aprecia că activitățile de înstrăinare desfășurate au caracter de continuitate.

Organul fiscal, în lipsa oricăror prevederi, apreciază că două tranzacții imobiliare sunt suficiente pentru ca așa-zisa activitate economică să dobândească caracter de continuitate, ceea ce dovedește caracterul forțat al interpretării legii de către acesta.

Codul fiscal nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile proprietate personală de a plăti TVA aferentă acestor operațiuni, o asemenea obligație fiind reglementată expres doar prin dispozițiile art.127¹ din Codul fiscal, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010.

Normele de aplicare ale art.127 din Codul fiscal, precizau expres faptul că nu are caracter de continuitate obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală.

De asemenea, petenta invocă coexistența obligației de plată a impozitului pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal cu obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată.

Încadrarea de către organul fiscal a aceleiași operațiuni atât în categoria tranzacțiilor de bunuri din patrimoniul personal, în vederea încasării de impozit pe transfer de proprietate, cât și în categoria tranzacțiilor care constituie activități economice, deci din afara patrimoniului personal, în vederea percepției de TVA, este o dovadă clară a abuzului la care a fost supusă.

Organul fiscal a dispus măsurile care fac obiectul deciziei atacate procedând cu rea-credință. Potrivit Codului fiscal, organul fiscal avea obligația de a dispune înregistrarea din oficiu a persoanelor care, deși aveau obligația de a se înregistra, nu și-o îndeplineau.

Având în vedere caracterul imperativ al acestei norme, înregistrarea din oficiu a subiecților de drept nu era o facultate, ci o obligație, mai ales în contextul în care organul fiscal avea acces la informațiile necesare identificării unor astfel de subiecți de drept.

Având în vedere că organul fiscal nu a procedat la înregistrarea din oficiu la data de 01.12.2008, ci a efectuat această operațiune doar la data de 14.11.2012, se pune problema dacă acesta putea din punct de vedere procedural să efectueze inspecția fiscală.

Calitatea de contribuabil se dobândește fie prin înscrierea voluntară în Registrul contribuabililor, realizată de către persoanele care desfășoară

activități taxabile, fie prin înregistrarea din oficiu de către organul fiscal a acestor persoane.

Organul fiscal are posibilitatea, de câte ori consideră că o persoană nu este înregistrată în Registrul contribuabililor, să procedeze din oficiu la această înregistrare, efectuând modificările corespunzătoare în Registrul contribuabililor și, mai mult, înștiințând pe contribuabil despre acest lucru.

În contextul în care organul de control nu a procedat la efectuarea acestor formalități, nedisponând înregistrarea în scopul plății de TVA, acesta nu avea dreptul, din punct de vedere procedural, de a efectua controlul fiscal în speță, întrucât nu pot constitui subiecți ai controlului persoane care nu au calitatea de contribuabili.

De asemenea, petenta reține inexistența în perioada verificată a unei proceduri de înregistrare a persoanelor fizice în scopuri de TVA.

Astfel, cadrul legal pentru înregistrarea persoanelor fizice care au încheiat tranzacții imobiliare este de dată recentă iar, anterior reglementării acestui cadru, înregistrările acestor persoane nu puteau fi efectuate din lipsa unei proceduri în acest sens.

De asemenea, calcularea TVA la prețul la care s-a încheiat tranzacția imobiliară, în loc de a include TVA în prețul primit efectiv, este o practică eronată din punct de vedere juridic.

În contextul în care în cuprinsul contractelor de vânzare-cumpărare nu se face referire la TVA, concluzia legală la care trebuia să ajungă organul fiscal este aceea că TVA este inclusă în prețul de vânzare.

De altfel, acest aspect a fost clarificat prin decizia pronunțată de Curtea de Justiție a Comunităților Europene la data de 07.11.2013.

Mai mult, în dreptul național, datorită regulilor care guvernează convențiile încheiate între părți, nu este posibilă recuperarea de la cumpărător a unui TVA care nu a fost niciodată convenit între părți și stabilit în cuprinsul contractului ca element al prețului.

Concluzionând, contestatoarea solicită admiterea contestației, anularea actului administrativ fiscal atacat și exonerarea de la plata sumei de 154.176 lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../22.10.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../22.10.2013 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș, Inspecție fiscală, urmare efectuării inspecției fiscale care a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2007 - 30.06.2012, au constatat următoarele:

In anul 2007, persoana fizica X vinde 4 uscatorii neamenajate (constructii vechi) in valoare de ... lei, acestea fiind operatiuni scutite fara drept de deducere pentru care se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare.

In anul 2008, persoana fizica X a efectuat un numar de 8 tranzactii cu bunuri imobile reprezentand vanzări mansarde în valoare de ... lei, contribuabilul verificat depasind plafonul de scutire TVA, realizand o cifra de afaceri superioara sumei de 35.000 euro si nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA, in conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Prima tranzactie efectuata in anul 2008 a fost in data de 12.08.2008, fiind in valoare de ... lei.

Dupa a doua tranzactie efectuata in valoare de 24.310 lei, respectiv in data de 22.10.2008, contribuabilul verificat a realizat o cifra de afaceri de ... lei, superioara plafonului de scutire stabilit de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.152 alin.(1) si anume 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii, respectiv 119.000 lei.

In aceasta situatie, contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, in regim normal in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire respectiv, urmand să devină plătitor de TVA incepand cu data de 01.12.2008.

Dupa data de 01.12.2008, contribuabilul a efectuat o operatiune impozabila reprezentand livrare constructie noua (apartament) in valoare de ... lei, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2009, persoana fizica X a incheiat un număr de 9 contracte de vanzare-cumparare, in valoare totala de ... lei, acestea fiind operatiuni impozabile, reprezentand livrari de constructii noi (apartamente), pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2010, persoana fizică X a incheiat un număr de 13 contracte de vanzare-cumparare, in valoare totala de ... lei, din care 10 sunt operatiuni impozabile reprezentand livrari de constructii noi (apartamente) in valoare de ... lei, pentru care nu se aplica scutirea prevazuta la art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In anul 2011, persoana fizică X a incheiat 5 contracte de vanzare-cumparare in valoare totala de ... lei, din care 3 reprezinta livrari de constructii vechi, una declarata eronat si una utilizata in scop personal, fiind scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In semestrul I 2012, persoana fizică X a incheiat 3 contracte de vanzare-cumparare in valoare totala de ... lei, operațiunile fiind scutite de TVA conform art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In concluzie, persoana fizică X a efectuat un numar de 42 de tranzactii imobiliare in valoare totala de ... lei, din care 20 sunt operatiuni impozabile reprezentand livrari de constructii noi (apartamente) in valoare de ... lei, contribuabilul avand obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu data de 01.12.2008.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiei privind TVA de plata (01.12.2008 - 30.06.2012) si accesoriile aferente, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.62 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, întrucât in contractele de vanzare a constructiilor noi (apartamente), partile contractante nu au convenit in ceea ce priveste TVA (valoarea de vânzare nu conține TVA), organele de inspectie fiscala au procedat la calculul taxei pe valoarea adaugata aferenta veniturilor realizate de contribuabil in perioada cand nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, prin aplicarea cotei reduse de 5 % asupra bazei de impozitare de ... lei, conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile art.140 alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a Deciziei nr.2/2011 emisa de Comisia Centrala Fiscala.

Astfel, taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita suplimentar este in suma de ... lei (... lei x 5%).

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar in suma de ... lei, au fost calculate majorari/dobanzi si penalitati de intarziere in suma totala de ... lei, in baza art.119, art.120 si art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organul de control a procedat la calculul de majorari de intarziere în sumă de ... lei pentru avansurile incasate in suma totala de ... euro (... lei), dupa data de la care persoana impozabila avea obligatia sa aplice regimul normal de taxare, respectiv dupa data de 01.12.2008. Accesoriile pentru avansurile incasate au fost calculate pana la data la care a avut loc livrarea imobilelor.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare

a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă persoana fizică X datorează taxă pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile efectuate în perioada supusă verificării constând în vânzări construcții noi (apartamente), în condițiile în care a desfășurat astfel de operațiuni cu caracter de continuitate și a depășit plafonul de scutire fără a se înregistra ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, la data depășirii plafonului de scutire.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.12.2008 - 30.06.2012 tranzacții imobiliare care au avut ca obiect vânzarea de construcții noi (apartamente).

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a efectuat în perioada 01.12.2008 - 30.06.2012 tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, devenind persoană impozabilă și desfășurând activitate economică conform art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.3 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.141 alin.(2) lit.f) și ale art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X a depășit la data de 20.10.2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.11.2008, conform art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor constatate și având în vedere pct.62 alin.(2) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că persoana fizică X avea obligația să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile cu construcții noi (apartamente), începând cu data de 01.12.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.12.2008 și data de 30.06.2012, data până la care a fost efectuată inspecția fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate după data de 01.12.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei reduse de 5% la baza de calcul constituită din încasările obținute din vânzarea de construcții noi (apartamente), în valoare de ... lei .

In drept, potrivit prevederilor art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, din punct de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România, livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României, în condițiile în care sunt realizate de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor rezultă din una dintre activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2).

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat sunt condiționate de cerința cumulativă, expres prevăzută de legiuitor, ceea ce înseamnă că neîndeplinirea unei singure condiții determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a - lit.d art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însuși legiuitorul la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“2. (1) În sensul art.126 alin.(1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.”

Potrivit art.127 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate

acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”

In explicitarea prevederilor art.127 alin.(2) enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit pct.3 alin.(1):

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică în sfera de aplicare a taxei și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, acestea dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate se reține că persoana fizică X este o persoană impozabilă pentru activitățile economice desfășurate, constând în vânzarea de construcții noi (apartamente), în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Inregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA a fost reglementată la art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

In ceea ce privește regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea au fost reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) și alin.(2) stipulează:

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

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

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).”

iar potrivit prevederilor art.152 alin.(6) din același act normativ :

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, se reține că persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau

intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

“(2) În sensul art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;...”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Prevederile art.141 alin.(2) lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

“... f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a

unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

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

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;[...]”.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, este scutită de taxă pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren.

Totodată, se reține că prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.140 alin.(2¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008:

“...Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. [...]”

Aceste prevederi se coroborează cu pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la 2008, care stipulează:

“23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă, prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art.155 alin.(7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.

Totodată, potrivit art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea

cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.1304/22.10.2013, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat în perioada supusă verificării 01.01.2007 - 30.06.2012, persoana fizică X a efectuat un număr de 42 de tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 20 sunt operațiuni impozabile reprezentând livrări de construcții noi (apartamente) în valoare de ... lei.

În urma verificării contractelor de vânzare-cumpărare, organele de inspecție fiscală au constatat că doamna X a efectuat tranzacții imobiliare cu construcții noi (apartamente), obținând venituri cu caracter de continuitate, dobândind astfel calitatea de persoană impozabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că persoana fizică X a depășit la data de 22.10.2008 plafonul prevăzut de regimul special de scutire, fapt pentru care avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA și să aplice taxa pe valoarea adăugată la tranzacțiile cu construcții noi (apartamente) începând cu data de 01.12.2008 și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică X este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei pe care avea obligația să o colecteze pe perioada cuprinsă între data de 01.12.2008 și data de 30.06.2012, data până la care a fost efectuată inspecția fiscală, pentru tranzacțiile imobiliare efectuate de persoana fizică X după data de 01.12.2008, data la care acesta trebuia să devină plătitor de taxă pe valoarea adăugată și să se comporte ca atare, prin aplicarea cotei reduse de 5% la baza de calcul constituită din încasărilor obținute din vânzarea de construcții noi (apartamente), în valoare de ... lei .

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează operațiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de construcții noi (apartamente), altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală precum și prevederile legale incidente în cauză, faptul că operațiunile din punct de vedere fiscal au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate de către persoana fizică X, respectiv efectuarea de tranzacții imobiliare care au avut ca

obiect construcții noi (apartamente), rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate mai sus.

Pe cale de consecință, contestatoarea, prin operațiunile pe care le-a desfășurat în perioada verificată a avut calitate de persoană impozabilă, cu toate drepturile și obligațiile care decurg din această calitate, având ca primă obligație declararea începerii activității sale ca persoană impozabilă.

Astfel, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la operațiunile efectuate de persoana fizică în perioada verificată, se reține că persoana impozabilă X, a realizat la data de 22.10.2008 o cifră de afaceri din tranzacții imobiliare superioară plafonului de scutire de 35.000 euro prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent până la data de 10.11.2008, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA considerându-se valabilă începând cu data de 01.12.2008 potrivit prevederilor pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă, desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate, constau în vânzarea de construcții noi (apartamente), rezultă că operațiunile efectuate de către contestatoare intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, prin îndeplinirea condițiilor prevăzute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de 35.000 euro.

În ceea ce privește argumentele persoanei fizice X potrivit cărora, vânzarea unui bun nu poate fi inclusă în categoria activităților de exploatare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, în explicitarea prevederilor art.127 alin.(2) potrivit cărora *“constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”*, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.(3) alin.(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.[...]”.

Cu privire la invocarea de către petentă a inexistenței unei activități economice cu caracter de continuitate, trebuie subliniat că acest caracter de continuitate a activității desfășurate de către un contribuabil este dat de existența contractelor succesive de vânzare a unor bunuri imobile, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Cu alte cuvinte, cuantumul și repetabilitatea tranzacțiilor imobiliare care generează venituri din vânzarea bunurilor imobile, determină caracterul de continuitate al veniturilor obținute din astfel de activități economice.

Având în vedere că operațiunile economice au din punct de vedere fiscal caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale și analizând operațiunile efectuate de către petentă în perioada 01.01.2007 - 30.06.2012, respectiv efectuarea a unui număr de 42 de tranzacții imobiliare în valoare totală de ... lei, din care 20 sunt operațiuni impozabile reprezentând livrări de construcții noi (apartamente) în valoare de ... lei, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală citate în cuprinsul prezentei.

Ori, în situația în care o persoană fizică vinde succesiv bunuri imobile și obține continuu venituri din astfel de activități, veniturile obținute se încadrează la operațiuni economice și se supun taxării din punctul de vedere al TVA.

Prin urmare, petenta a realizat în perioada analizată mai mult de o operațiune imobiliară, fapt ce determină caracterul de continuitate al acesteia, dat de existența contractelor succesive de vânzare a bunurilor imobile, contrar susținerilor acesteia, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea persoanei fizice X potrivit căreia, Codul fiscal până la data de 01.01.2010, nu a reglementat expres obligativitatea persoanelor fizice care înstrăinează imobile din patrimoniul personal să devină persoane impozabile din punct de vedere al TVA, întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, existând în Codul fiscal, încă de la publicare, așa cum rezultă și din prevederile legale citate mai sus.

Mai mult, prevederea că orice activitate economică este supusă taxării exista în legislația românească încă de la implementarea TVA.

Practic, încă din 1 iunie 2002, la apariția Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, persoanele fizice care realizau tranzacții imobiliare în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligația să se înregistreze și să plătească TVA, deoarece până la 1 ianuarie 2007, data

aderării României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vânzările de clădiri și terenuri, orice tranzacție era taxabilă dacă era realizată de o persoană impozabilă.

Referitor la aspectul susținut de petentă privind coexistența obligației de plată a impozitului pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal cu obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată, se precizează că, impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului și care este reținut conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în timp ce taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor Titlului VI din același act normativ.

Mai mult, în ceea ce privește acest aspect, obiectul prezentei contestații îl reprezintă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina petentei prin Decizia de impunere nr.1305/22.10.2013, respectiv taxa pe valoarea adăugată și obligațiile fiscale accesorii aferente și nu stabilirea prin alte acte a unor obligații care exced cauzei supuse prezentei judecăți.

Referitor la invocarea de către petentă a faptului că, potrivit Codului fiscal, organul fiscal avea obligația legală de a dispune înregistrarea din oficiu a persoanelor care aveau obligația înregistrării în scopuri de TVA, respectiv, la data de 01.12.2008, se reține că, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Mai mult, art.153 alin.(8) din Codul fiscal, stipulează: *“În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile alin. (1) lit. b), alin. (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”*

Atâta timp cât petenta avea obligația legală să solicite îndeplinirea tuturor obligațiilor legale în ce privește înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, începând cu data de 01.12.2008, din punct de vedere procedural, organul fiscal competent în mod legal a procedat la înregistrarea

din oficiu în scopuri de TVA a persoanei fizice X la data de 14.11.2012, în condițiile în care, organele de inspecție fiscală au identificat nerespectarea prevederilor legale privind înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, cu ocazia inspecției fiscale din data de 27.09.2012 (Raport de inspecție fiscală nr.../27.09.2012) efectuată asupra activității desfășurată de către contribuabil în perioada verificată.

Totodată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea persoanei fizice X potrivit căreia, având în vedere că organul fiscal nu a procedat la înregistrarea din oficiu la data de 01.12.2008, ci a efectuat această operațiune doar la data de 14.11.2012, acesta nu putea din punct de vedere procedural să efectueze inspecția fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că inspecția fiscală a fost efectuată cu respectarea prevederilor legale în vigoare în ceea ce privește modul de lucru a acestora.

Efectuarea inspecției fiscale a fost posibilă având în vedere că potrivit prevederilor art.95 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitor la “Persoanele supuse inspecției fiscale”:

"Inspecția fiscală se exercită asupra tuturor persoanelor, indiferent de forma lor de organizare, care au obligații de stabilire, reținere și plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, prevăzute de lege".

Ori, având în vedere activitatea desfășurată de către petentă, în urma căreia aceasta avea obligații de natura celor precizate de dispozițiile legale citate mai sus, organul de inspecție fiscală era îndreptățit pentru efectuarea unei astfel de activități din competența sa de activitate.

Prin urmare, așa cum rezultă din cuprinsul prezentei, petenta avea obligația legală să solicite îndeplinirea tuturor obligațiilor legale în ce privește înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, evidențierea operațiunilor economice efectuate, determinarea, declararea și achitarea obligațiilor fiscale aferente activității desfășurate, ori organele de inspecție fiscală nu au făcut altceva decât să constate neîndeplinirea prevederilor legale de către aceasta și să ia măsurile legale ce se impun în astfel de situații.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei privind inexistența în perioada verificată a unei proceduri de înregistrare a persoanelor fizice în scopuri de TVA, se reține că, potrivit prevederilor legale din Codul fiscal enunțate în prezenta, persoana impozabilă care este stabilită în România și care realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuală declarată sau

realizată în sensul prevederilor legale, este superioară plafonului de 35.000 euro.

De asemenea, în ceea ce privește argumentul persoanei fizice potrivit căruia, în procedeul de calcul al TVA, organele de inspecție fiscală trebuiau să considere că TVA este inclusă în prețul de vânzare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că în contractele de vânzare - cumpărare, părțile contractante nu au convenit în ceea ce privește TVA, respectiv nu este prevăzut în mod expres faptul că prețul de vânzare stabilit include și taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care în speță sunt aplicabile prevederile pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*

În același sens s-a pronunțat și Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr.2/2011, aprobată prin OMFP nr.1873/12.04.2011, potrivit căruia:

“În interpretarea și aplicarea unitară a art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.23 alin.(1) și (2) din titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pentru livrările taxabile de construcții și de terenuri, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) prin aplicarea cotei de TVA la contravaloarea livrării [conform prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că:

- 1. părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării; sau*
- 2. părțile nu au convenit nimic cu privire la TVA;*

b) prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzut la pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată", aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării.”

Conform textului de lege, pentru livrările efectuate, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la solicitarea transpunerii interpretării date prin Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene privind dispozițiile în materie de TVA, menționăm că pe plan intern, pentru livrările taxabile a fost admisă determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă prin aplicarea procedurii sutei mărite, conform textului de lege din Decizia nr.2/2011 a Comisiei Fiscal Centrală și anume, voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, iar organul de control a respectat prevederile legale astfel cum sunt ele legiferate prin actele normative aplicabile în acest domeniu.

Se face precizarea că, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației județene a finanțelor publice Timiș, sunt organe executive care au ca principală sarcină aplicarea prevederilor legale în vigoare din domeniul fiscal, fără însă a avea competențe în ceea ce privește elaborarea și aprobarea cadrului legislativ aplicabil acestui domeniu, competențe care revin altor instituții ale statului român.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie în perioada verificată, se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei TVA în sumă de ... lei aferentă livrării de construcții noi (apartamente), astfel că, potrivit prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu pct.11.1 lit.a din OANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X, împotriva Deciziei de impunere nr.../22.10.2013, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../22.10.2013 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Administrației județene a finanțelor publice Timiș, Inspecția fiscală, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unei baze impozabile în sumă de ... lei.

B. Referitor la suma totală de ... lei, reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca suplimentar de plată obligații fiscale accesorii, în condițiile în care s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA.

Intrucât potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, în sarcina contestatoarei a fost menținut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, se constată că aceasta datorează și obligațiile fiscale accesorii aferente debitului datorat, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

În speța, sunt incidente prevederile din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.119 "*Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

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

*) *Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 119 se modifică și va avea 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*".

Art.120 "*Majorări de întârziere*

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

*) *Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:*

Art.120 "*Dobânzi*

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

Art.120¹ "*Penalități de întârziere*

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

*) *1. Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.39/2010, prevederile art.120¹ intră în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010.*

În temeiul acestor prevederi legale, se reține că, majorările de întârziere, dobânzile și penalitățile de întârziere se calculează asupra sumelor datorate și neachitate, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

În consecință, față de cele reținute, obligațiile fiscale accesorii se datorează în condițiile în care acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit, precum și principiului de drept, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

În ceea ce privește quantumul dobânzilor/majorărilor de întârziere în suma de ... lei, din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că, obligațiile fiscale accesorii au fost stabilite prin aplicarea cotelor corespunzătoare fiecărei perioade de calcul, asupra unui debit mai mare decât cel stabilit ca datorat în sumă de ... lei.

Totodată, în referatul privind completarea propunerilor de soluționare a contestației, nr.../04.03.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș, Inspecție fiscală au reținut faptul că, majorările/dobânzile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, au fost calculate eronat.

Față de cele mai sus expuse, corelat cu propunerea organelor de inspecție fiscală de “admiterea contestației pentru suma de ... lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată” și cu dispozițiile art.216 alin.1 din Codul de procedură fiscală, republicat, care prevede că “*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, contestația formulată de doamna X împotriva Deciziei de impunere nr.../22.10.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, urmează a fi admisă pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și respinsă pentru suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr. _____, se

DECIDE:

1. Admiterea parțială a contestației formulată de doamna X împotriva Deciziei de impunere nr.../22.10.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Inspecția fiscală, cu privire la suma de ... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și anularea parțială a deciziei de impunere.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de doamna X împotriva Deciziei de impunere nr.../22.10.2013 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, încheiată de către Inspecția fiscală, cu privire la suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente
- ... lei - penalități de întârziere aferente.

Prezenta decizie se comunică la:

- doamna X
- Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.450/2013

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,