

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulată de
dna. .X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, cu privire la contestația depusă de dna. .X., **CNP x**, cu domiciliul în x, reprezentată convențional prin avocat x conform împuternicire avocațială existentă în original la dosarul cauzei, având domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedură în x

Obiectul contestației **depusă prin poștă la data de 19.12.2016** și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, îl constituie Decizia de impunere nr. x 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, **comunicată prin poștă la data de 17.11.2016**, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de **x lei reprezentând: TVA în sumă de x lei și accesorii TVA în sumă de x lei.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **17.11.2016**, prin poștă, așa cum reiese din confirmarea de primire existentă la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov la data de **19.12.2016**, astfel cum rezultă din ștampila Oficiului Poștal aplicată pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **dna. .X.**, cu privire la Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. IFGAIF0003749/11.11.2016 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au emis Decizia de impunere nr. IFGAIF0003748/11.11.2016 privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri din activități economice nedeclarate organelor fiscale, prin care au stabilit în sarcina doamnei **.X.** obligații de plată suplimentare în sumă totală de x lei, reprezentând:

- x lei taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2008-31.12.2012;
- x lei dobânzi/majorări de întârziere TVA, calculate de la 26.09.2008 până la 04.11.2016.
- x lei penalități de întârziere TVA, calculate de la 01.07.2010 până la 04.11.2016.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza informațiilor existente în baza de date a AJFP Ilfov și a declarațiilor informative (D208) privind impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal depuse de notarii publici, că domnul x împreună cu soția acestuia x au efectuat tranzacții cu bunuri imobile constând în vânzarea de terenuri intravilane categoria de folosință curți-construcții, terenuri intravilane arabile și terenuri extravilane, construcții vechi, respectiv apartamente, cât și construcții noi, tranzacții supuse regimului de impozitare din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Prin contractul de vânzare cumpărare nr.x soții x au încasat suma de x lei, depășind astfel plafonul de scutire de TVA. Doamna x a fost consierată de către organele fiscale reprezentant al familiei sale considerată în speță asociere fără personalitate juridică, constituită prin actul căsătoriei. Drept urmare, aceasta nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii martie 2008 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.05.2008.

Întrucât doamna **.X.** nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, pentru tranzacțiile desfășurate în perioada 01.05.2008-31.12.2016, organele de inspecție fiscală au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA.

Astfel, urmare constătarilor, diferențele stabilite de organele fiscale reprezentând TVA de plată au fost în sumă de **x lei**, pentru care au fost calculate accesorii în sumă totală de **x lei**.

II. Prin contestația formulată, dna. **.X.** solicită admiterea contestației și desființarea Deciziei de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice pentru următoarele motive și considerații:

- creanțele fiscale suplimentare au fost calculate în baza unor contracte de vânzare – cumpărare încheiate în perioada 2008-2012, astfel că, având în vedere că baza impozabilă este calculată de la data de 01.01.2008 termenul de prescripție s-a împlinit în decembrie 2014. Totodată, obligațiile accesorii au fost calculate de la datele de 26.09.2008 și 01.07.2010 și reprezintă sume prescrise;

- decizia de impunere emisă este netemeinică, contractele de vânzare-cumpărare care fac obiectul inspecției fiscale, au avut ca obiect locuințe personale, au fost în număr de 7 în intervalul 2008-2012 și nu pot fi apreciate ca fiind, într-un interval de 4 ani, ca o activitate cu caracter de continuitate.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

3.1. Aspecte procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă este întemeiată excepția prescripției ridicată de contestatară cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili obligații suplimentare, în condițiile în care, termenul de prescripție este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91, cu posibilitatea de suspendare pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

În fapt, inspecția fiscală parțială a fost inițiată prin Avizul de inspecție fiscală înregistrat la AJFP Ilfov sub nr. x. Întrucât contribuabila nu a fost găsită la adresa de domiciliu, s-a întocmit Proces – verbal nr. x pentru a-i aduce la cunoștință acesteia că **începând cu data de 16.12.2013 a început inspecția fiscală parțială.**

Prin referatul nr.x s-a propus suspendarea inspecției fiscale parțiale în vederea efectuării de cercetări specifice pentru stabilirea realității tranzacțiilor efectuate de contribuabilă în perioada 2008-2012, fiind solicitate informații notarilor publici privind tranzacțiile efectuate în această perioadă. **Comunicarea suspendării inspecției fiscale către doamna .X. s-a făcut cu adresa nr.x** înregistrată la Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice sub nr. x, aceasta fiind primită de soțul doamnei în data de 07.02.2014 conform confirmării de primire atașată la dosarul cauzei.

Prin adresa nr.x s-a comunicat contestatarea **reluarea inspectiei fiscale începând cu data de 02.09.2016**, adresă confirmată de primire sub semnătură de soțul doamnei .X., ulterior fiind încheiat procesul verbal nr.x din care reiese faptul că domnul x a semnat de primire Invitația adresată damnei .X. prin care aceasta era înștiințată cu privire la reluarea inspectiei fiscale și la obligația de a se prezenta la sediul AJFP Ilfov și de a depune documentele solicitate pentru efectuarea inspectiei fiscale.

Urmare inspectiei fiscale a fost încheiat Raportul de inspectie fiscală nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale .

În drept, potrivit prevederilor art.23 si art. 91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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

"Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

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

Referitor la condițiile de suspendare a inspectiei fiscale și la durata efectuării acesteia, având în vedere perioada verificată, în speță sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendării termenului de prescripție, respectiv art.92, art.98 si art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 92 - (1) Termenele prevăzute la art. 91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspectiei fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale."

"Art. 98 - (1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale."

“Art.104 - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.

(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I. “

Astfel, potrivit Ordinului președintelui ANAF nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, se rețin următoarele:

“ Art. 2. - Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și doar dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:

e) pentru efectuarea de cercetări specifice pentru identificarea unor persoane fizice sau stabilirea realității unor tranzacții; “

[..]

Art. 4. - Data de la care se suspendă acțiunea de inspecție fiscală va fi comunicată în scris contribuabilului.

Art. 5. - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții:

[...]

e) pentru art. 2 lit. e), după data primirii răspunsului cu privire la identificarea unor persoane implicate în tranzacțiile verificate sau stabilirea realității unor tranzacții; “

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Totodată, potrivit normelor legale de mai sus, în condițiile expres prevăzute de lege, inspecția fiscală poate fi suspendată cu acordul conducătorului inspecției fiscale, situație în care **termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, iar perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia.**

Prin contestația formulată, contestatară invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile legale în ceea ce privește prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale, invocând încălcarea art. 89 alin.(1) și art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că art. 89 alin.(1) din OG nr.92/2003 invocat de contestatară cu privire la „*dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel*” face referire în fapt la „*Deciziile referitoare la bazele de impunere*” și nu la dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale așa cum, eronat, este invocat în contestație.

În același mod este invocat eronat și articolul 91 din același act normativ, care reglementează în fapt „*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*”.

Având în vedere aspectele prezentate, întrucât, în speță, organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. x 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, aceasta fiind comunicată contestatarăi în data de 17.11.2016, **rezultă că dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2012, nu era prescris la data comunicării deciziei de impunere contestate, cursul prescripției fiind suspendat pe perioada scursă între data începerii inspecției fiscale, respectiv 16.12.2013 și data emiterii deciziei de impunere, respectiv 11.11.2016**, astfel încât invocarea de către contestatară a faptului că organele de inspecție fiscală au stabilit obligații pe perioada prescrisă este neîntemeiată, contestația contribuabilei fiind neîntemeiată cu privire la acest aspect.

3.2 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă tranzacțiile imobiliare desfășurate în anii 2008-2012 pot fi considerate ca fiind activitate economică cu caracter de continuitate și dacă contestatară avea obligația să se înregistreze ca plătitoare de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire .

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. x organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au verificat persoana fizică **.X.** pentru tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 2008-2012 și au constatat că domnul x împreună cu soția acestuia **.X.** au efectuat tranzacții imobiliare după cum urmează:

În anul 2008 au efectuat un număr de **6 tranzacții**, astfel:

- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren intravilan arabil în suprafață de 542mp, situat în intravilanul x, identificat în tarla 11, parcelele 266,267 și 268, cu număr cadastral 2238/1, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare cota indiviză ½ din dreptul de proprietate asupra terenului extravilan arabil în suprafață de 7.500mp, situat în extravilanul localității x, identificat în tarlaua 54, parcela 437/IV/1, cu număr cadastral 2795, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren extravilan arabil în suprafață de 2.832 mp, situat în x, identificat în tarlaua 57, parcela 447/4/36, cu număr cadastral 1710, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil compus din teren construit și neconstruit în suprafață de 487mp și construcția edificată pe acesta cu o suprafață construită desfășurată de 85mp, situat în x cu număr cadastral 1741/1/1, prețul total al vânzării a fost de x euro, suma încasată fiind de x (Anexa 4 RIF);
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren arabil extravilan în suprafață de 5.606mp, situat în extravilanul x, identificat în tarla 54, parcela 437/21, cu număr cadastral 1226, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren arabil extravilan în suprafață de 2.786mp, situat în extravilanul x, identificat în tarla 54, parcela 437/22, cu număr cadastral 2140, prețul total al vânzării a fost de x lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, contractele x/19.05.2008, x/07.08.2008, x/05.12.2008, x/05.12.2008 au fost considerate ca fiind operațiuni scutite de taxă conform art.141 alin.(2), lit.f) din Codul fiscal, obiectul contractelor fiind vânzarea de terenuri extravilane arabile.

În luna martie 2008, prin încheierea contractului de vânzare cumpărare nr. 501/14.03.2008, cifra de afaceri realizată a depășit plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2009 au efectuat un număr de **1 tranzacție**, astfel:

- contract de vânzare – cumpărare nr.961/30.09.2009, vânzare imobil situat în x, tarlaua 12, parcelele 309 și 310, cu număr cadastral 1741/1/2, prețul total al vânzării a fost de x lei.

În anul 2010 au efectuat un număr de **3 tranzacții**, astfel:

- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare apartament nr.17 situat în x, compus din două camere și dependințe, cu o suprafață utilă de 50,85mp + 5,86 mp suprafață balcoane, împreună cu o cotă indiviză de 0,885% din suprafața de folosință comună a imobilului, precum și terenul aferent apartamentului în suprafață de 7mp, cu număr cadastral 1771/17, prețul total al vânzării a fost de x, suma încasată fiind de x lei (Anexa 4 RIF);

- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren arabil în suprafață de 3920mp, situat în extravilanul x, identificat în tarla 61, parcela 436/2/11, cu număr cadastral 3206, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare apartament situat în x, compus din trei camere de locuit și dependințe, cu o suprafață utilă de 63,83 mp, împreună cu o cotă indiviză de 0,97% și dependințele de folosință comună ale imobilului, cu număr cadastral 759/43, prețul total al vânzării a fost de x lei.

Conform constatărilor organelor de inspecție fiscală, contractele x/31.03.2010 și x/22.03.2010, x/25.05.2010 au fost considerate ca fiind operațiuni scutite de taxă conform art.141 alin.(2), lit.f) din Codul fiscal, obiectul contractelor fiind vânzarea de terenuri extravilane arabile, respectiv vânzarea de apartamente care au fost predate în anii 1992 și 1977.

În anul 2012 au efectuat un număr de **3 tranzacții**, astfel:

- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare teren intravilan în suprafață de 509 mp, situat în intravilanul x, parcelele 305,306 și 307, din care suprafața de 374mp, categoria de folosință curți – construcții și suprafață de 135mp, categoria de folosință arabil, cu număr cadastral 50825, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare construcție locuință, în suprafață construită la sol de 146 mp, în suprafață desfășurată de 292 mp, pe terenul în suprafață de 509 mp, situat în intravilanul x, cvartal 11, parcelele 305,306 și 307, prețul total al vânzării a fost de x lei;
- contract de vânzare – cumpărare nr.x, vânzare imobil situat în x, compus din teren intravilan în suprafață de 572mp, cvartal 11, parcelele 305,306 și 307 și construcția C2-locuință, în suprafață desfășurată de 222mp, cu număr cadastral 50824, prețul total al vânzării a fost de x lei.

În urma analizei acestor tranzacții, organele de inspecție fiscale au constatat că doamna **.X.** a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2008 și că, la sfârșitul lunii martie 2008, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei, cumulată de la începutul anului 2008, depășind plafonul de TVA de 220.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabila avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii martie 2008 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitoare de TVA începând cu data de 01.05.2008 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.05.2008 contribuabila avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de aceasta. Drept urmare, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. Astfel,

a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, prin procedeul sutei mărite aplicând cotele de TVA în vigoare la data efectuării tranzacției, astfel:

- pentru contractele din perioada 2008-2009, respectiv nr.x/18.08.2008 și nr. x/30.09.2009 s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei;

- pentru contractele din anul 2012, respectiv nr.x/04.05.2012, nr.x/14.08.2012 și nr. x/08.11.2012 s-a colectat TVA în cotă de 24% în sumă de x lei.

Deși persoana impozabilă **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean acordând **dreptul de deducere al TVA în sumă de x lei** pe baza documentelor referitoare la achizițiile de bunuri și servicii aferente obiectivelor de investiție din perioada 2008-2012, documente care îndeplineau atât condițiile de formă cât și condițiile de fond prevăzute de lege.

Astfel, situația centralizată a constatărilor organelor de inspecție fiscală pe perioada 01.05.2018 până la 31.12.2012 este:

- TVA colectată = x lei
- TVA dedusă = x lei
- **TVA de plată = x lei**

În drept, în ceea ce privește sfera operațiunilor impozabile și persoanele impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin.(1) și art. 127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu anul 2008:

„ART. 126 Operațiuni impozabile

(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);**”

„ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(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.

Norme metodologice:

Art. 127 al.2

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.** Transferul bunurilor sau serviciilor achiziționate în scop personal de persoanele fizice în patrimoniul comercial în scopul utilizării pentru desfășurarea de activități economice, nu este o operațiune asimilată unei livrări de bunuri/prestări de servicii, efectuate cu plată, iar persoana fizică nu poate deduce taxa aferentă bunurilor/serviciilor respective prin aplicarea procedurii de ajustare prevăzută la [art. 148](#) și [149](#) din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri/prestările de servicii realizate 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 rezultă din una din activitățile economice** prevăzute la art.127 alin.(2) din Codul fiscal. Astfel, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, excepție făcând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, aceasta dobândind calitatea de persoană impozabilă.

Așa cum explicitează legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art.127 alin.(2), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a TVA atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau al altor bunuri care au fost folosite de către aceasta pentru scopuri personale.

„ART. 128 Livrarea de bunuri

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

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) **predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;**
b) **transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma executării silite;**
c) **trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.”**

Potrivit art.128 predarea efectivă a bunurilor către altă persoană, ca urmare a oricărui tip de contract ce prevede transferul de proprietate este considerată livrare de bunuri, excepție făcând contractele de leasing.

Mai mult, prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul ANAF referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

*„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale [...]. În general, **dacă o persoană fizică realizează în cursul uni an calendaristic mai mult de o operațiune impozabilă constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. (2), lit.f)**”*

Referitor la observația contribuabilului „*aceste contracte de vânzare – cumpărare, care fac obiectul inspecției fiscale, au ca obiect locuințe personale, sunt încheiate în intervalul 2008-2012, sunt în număr de 7 și nu pot fi apreciate ca fiind, într-un interval de 4 ani, ca o activitate cu caracter de continuitate*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **contractele încheiate de contribuabilă în perioada inspecției fiscale sunt în număr de 13, ori acest fapt nu poate fi reținut ca fiind cu caracter ocazional.**

La art.125¹ alin.(1) pct.18-21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

„ART. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

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

[...]

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

[...]

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

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

[...]”

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta trebuie să solicite potrivit art. 152 alin.(1) al aceluiași act normativ, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 și art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se rețin următoarele aspecte legale:

„ART. 152

Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(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 accesoriile 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).

[...]

(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](#).

Norme metodologice:

Art. 152 al.6

62. [...]

(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 datorat-o 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;
[...]"

„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:

[...]

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;

[...]

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea plafonului fiind constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri, exclusiv taxa. Persoana impozabilă trebuie să solicite înregistrarea 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.

În situația în care organele de inspecție fiscale constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.

În speță, organele de inspecție fiscale au constatat că doamna .X. a efectuat tranzacții în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, așa

cum rezultă din succesiunea cronologică a operațiunilor desfășurate începând cu anul 2008 și că, la sfârșitul lunii martie 2008, a realizat o cifră de afaceri în sumă totală de x lei, cumulată de la începutul anului 2008, depășind plafonul de TVA de 220.000 lei, echivalentul a 35.000 euro și nu mai putea aplica regimul special de scutire a taxei pe valoarea adăugată prevăzut la art.152 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele menționate mai sus, contribuabila avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii martie 2008 să se înregistreze în scopuri de TVA și să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.05.2008 conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Începând cu data de 01.05.2008 contribuabila avea obligația depunerii deconturilor de TVA, obligație neîndeplinită de aceasta. Drept urmare, organele fiscale au calculat taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA. La stabilirea taxei pe valoarea adăugată s-a ținut cont numai de tranzacțiile care aveau ca obiect terenuri intravilane și imobile, excepție făcând cele scutite conform art.141. Astfel, a rezultat o **taxă colectată în sumă totală de x lei**, prin procedeul sutei mărite aplicând cotele de TVA în vigoare la data efectuării tranzacției, astfel:

- pentru contractele din perioada 2008-2009, respectiv nr.x/18.08.2008 și nr. x/30.09.2009 s-a colectat TVA în cotă de 19% în sumă de x lei;
- pentru contractele din anul 2012, respectiv nr.x/04.05.2012, nr.x/14.08.2012 și nr. x/08.11.2012 s-a colectat TVA în cotă de 24% în sumă de x lei.

Deși persoana impozabilă **.X.** nu s-a înregistrat ca plătitoare de TVA în timpul perioadei verificate și nu și-a îndeplinit obligațiile declarative și de conducere a evidenței financiar contabile în partidă simplă, organele de inspecție fiscală au ținut cont de prevederile Hotărârii Curții Europene de Justiție din 09.07.2015 formulată în procedura Radu Florin Salomie și Nicolae Vasile Oltean acordând **dreptul de deducere al TVA în sumă de x lei** pe baza documentelor referitoare la achizițiile de bunuri și servicii aferente obiectivelor de investiție din perioada 2008-2012, documente care îndeplineau atât condițiile de formă cât și condițiile de fond prevăzute de lege.

În consecință, organele de inspecție fiscale au stabilit corect calitatea de persoană impozabilă a domnei **.X.** și au procedat la stabilirea de obligații suplimentare de plată în sumă de x lei, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.3 Referitor la accesorii TVA în sumă totală de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează accesorii TVA, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca fiind datorată taxa stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice au fost calculate accesorii, astfel:

- majorări de întârziere pentru perioada 26.09.2008 - 04.11.2016 în sumă totală de x lei;
- penalități de întârziere pentru perioada 01.07.2010 – 04.11.2016 în sumă totală de x lei.

În drept, potrivit art.119 și art.120 din OG nr. 92/2003 privind Codul pe procedură fiscală, republicată:

„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.

[...]”

“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, inclusiv.”

Ulterior, începând cu data de 1.07.2010 majorările de întârziere au fost înlocuite cu “dobânzi” și “penalități” de întârziere, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.121 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„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 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 inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 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.

(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.”

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora doamna .X. datorează diferența suplimentară de TVA, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 23, art.91 alin.(1) și alin.(2), art. 92 alin. (1) și alin.(2), art. 98 alin.(1), art. 104, art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1), art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare; art.2 lit.e), art.4, art.5 lit.e) din OPANAF NR.467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale; art. 126 alin.(1), art.127 alin.(1) și (2), art. 128, art. 125¹ alin.(1) pct. 18,20,21, art.152 alin (1), (2) și (6), art. 153 alin.(1) lit.b), alin (6), alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; pct. 3 alin.(1), pct. 62 alin.(2), lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de doamna .X. împotriva Deciziei de impunere nr. x privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice, care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare în sumă de x lei reprezentând: TVA în sumă de x lei și accesorii TVA în sumă de x lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Ilfov.