

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

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **X**, cu domiciliul fiscal in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **15.04.2014**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-a stabilit o diferenta de TVA de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma totala de x.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art. 206 si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente :

Organul fiscal nu avea prerogativa legala de a califica prin intermediul unui raport de inspectie fiscala statutul civil subiectiv al unei persoane fizice neinregistrate voluntar in scop de TVA.

Desi inspectia s-a intins pe o perioada de mai bine de doi ani, nu i-a fost comunicata nicio decizie de inregistrare din oficiu in scop de TVA ori de modificare din oficiu a vectorului fiscal, in sensul operarii inregistrarii ca platitor de TVA.

Organul fiscal a actionat in sensul prevederilor art. 2 alin 1 lit n teza intaia din Legea nr. 554/2004 cu exces de putere, incalcand atributele jurisdicției judecatoresti civile, singura autoritate ce putea califica cu putere de lucru judecat in baza unor prezumții legale mixte si in urma administrarii de probe, calitatea sa de comerciant garantand dreptul sau la un proces echitabil, prin asigurarea impartialitatii si contradictorialitatii judecatii in conditiile art. 6 alin 1 CEDO raportat la art. 21 alin 1-4 din Constitutia Romaniei.

Codul fiscal nu defineste notiunea de comerciant, astfel ca unde legea speciala nu prevede, devin aplicabile prevederile normei generale, respectiv Codul comercial. Cumpararea bunurilor imobile nu este act de comert, chiar si atunci cand aceasta a fost facuta cu intentia de revindere sau de inchiriere.

Art. 6 din Codul comercial stabileste cine sunt din punct de vedere subiectiv comerciantii, facand distinctie intre persoanele fizice si societatile comerciale, astfel ca

sunt comercianti numai aceia care fac fapte de comert, avand comertul ca profesie obisnuita si societatile comerciale si nu contribuabilul, care a vandut imobile si care nu a facut o profesie din vanzarea de terenuri (in speta este vorba de doua tranzactii).

Numai o instanta de judecata ar fi fost in masura sa califice tranzactiile civile cu imobile ca fiind fapte de comert, respectiv activitati economice, cu caracter de continuitate.

Contractele de vanzare-cumparare sunt cu executare instantanee si nu cu executare succesiva. Codul fiscal face referire la caracterul de continuitate, dar al veniturilor obtinute din exploatarea bunurilor si nicidecum din vanzare.

Art. 127 alin 2¹ din Codul fiscal introduce in sfera activitatilor economice, incepand cu data de 01.01.2010, vanzarile de imobile efectuate de persoanele fizice.

Organele de inspectie fiscala au incalcat dreptul la deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate in vederea livrării de bunuri imobile.

In masura in care organul de solutionare apreciaza ca se impune a fi mentinut statutul de persoana impozabila, respectand rationamentul, TVA colectata ar trebui sa fie diminuata cu TVA deductibila, dar si cu sumele achitate cu titlu de impozit pe castigul realizat din transferul bunurilor din patrimoniul personal.

In ceea ce priveste contractul de vanzare-cumparare nr. x valoarea totala a tranzactiei de x lei, baza impozabila este in suma de x lei, iar TVA este in suma de x lei fata de x, cat a stabilit organul de control.

Potrivit principiului accesorum sequitur principale, contribuabilul contestata si accesoriile stabilite in sarcina sa prin decizia de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit o diferenta de TVA de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma totala de x.

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

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzacțiile imobiliare efectuate în perioada 2007-2011, persoana fizică X datorează TVA, 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, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2007-2011, X, în nume propriu, a efectuat tranzacții imobiliare, obținând venituri cu caracter de continuitate, fără să solicite înregistrarea ca plătitor de T.V.A. după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an calendaristic.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că domnul X a tranzactionat 7 terenuri și un număr de trei construcții. Cifra de afaceri înregistrată de contribuabil la data de 23.07.2007 este în suma de x lei, motiv pentru care începând cu data de 01.09.2007, acesta avea obligația de a se înregistra ca platitor de TVA.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatarului TVA colectată, datorată, nedeclarată și nevirată în sumă de x lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

„(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, în sfera de aplicare a TVA se cuprind livrările de bunuri/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/prestarea serviciilor rezultă din una din 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 TVA. Așadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al TVA, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a TVA dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși 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.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007:

„(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.”

Totodată, din punct de vedere al TVA, noțiunea de persoană impozabilă, potrivit art. 125¹ pct. 18 din Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 03.04.2007, are următoarea semnificație:

“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;”

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate, se reține că o persoană fizică reprezintă persoana impozabilă în sensul Titlului VI privind TVA în condițiile în care *„desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin.(2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”*

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare *„activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

În explicitarea prevederilor alin.(2) al art.127 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) în vigoare în perioada 03.04.2007 – 31.12.2009:

„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.[...]”

De asemenea, se reține faptul că începând cu data de 01.01.2010, art.127 a fost completat cu pct. (2¹), care stipulează :

„(2¹) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile sunt explicitate prin norme.”,

coroborat cu pct.(3) alin.(1), alin.(2) și alin.(3), în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010, care stipulează:

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

(2) În aplicarea prevederilor alin.(1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de

către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

Astfel, în sensul art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale și necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA, potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, deci inclusiv la operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

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.

În același sens este și Decizia civilă nr.x, pronunțată de Curtea de Apel x-Secția Contencios Administrativ și Fiscal, în dosarul nr. x, irevocabilă.

Totodată, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu 03.04.2007:

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

Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA este reglementată la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007 – 31.12.2009 prevede:

“(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.*”

În 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, în forma aplicabilă în anul 2007, 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.”

Prevederile art.152 alin.(1) și alin.(2) și alin.(6) mai sus menționate au fost preluate în mod similar și în perioadele următoare.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, 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 TVA 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 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 TVA în regim normal.

Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 30.03.2007-21.12.2008:

„(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:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente 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 la care a fost înregistrată.”

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, după înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, 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 la care a fost înregistrată.**

Potrivit pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în vigoare în perioada 22.12.2008 - 31.12.2009:

„(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:

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art.153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.”

iar începând cu data de 01.01.2010, punctul mai sus menționat stipulează:

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

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o

colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

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, după înregistrarea persoanei impozabile, vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, 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 la care a fost înregistrată.**

Totodată, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare până la data de 31.12.2007:

„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, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

- 1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;*
- 2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;*
- 3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;*
- 4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată astfel încât structura, natura ori destinația sa au fost modificate sau, în absența acestor modificări, dacă costul transformărilor, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării;”*

În perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, alin.(2) lit.f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de TVA 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.[...]”

iar începând cu data de 01.01.2010, prevederile stipulate la alin.(2) lit.f) art.141 din Codul fiscal sunt similare cu cele mai sus citate.

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 constructibil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de TVA sau care nu sunt supuse cotei reduse a TVA, se aplică cota standard de 19%, respectiv 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă până la data de 30.06.2010:

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

Începând cu data de 01.07.2010 prevederile textului normativ invocat mai sus au devenit:

„Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Prevederile art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare trebuie coroborate cu cele ale pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, ale cărui prevederi sunt similare în perioada verificată, diferând cotele de TVA.

În forma în vigoare în perioada 2007–2012, aceste prevederi sunt:

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, TVA se determină prin aplicarea cotei standard de 19%, respectiv 24%, în funcție de perioada incidentă operațiunilor, asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri și 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,[...]”, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și așa cum s-a precizat la situația de fapt, se reține că, în perioada 2007-2011, X, în nume propriu, a tranzacționat 7 terenuri și un număr de trei construcții.

Având în vedere prevederile legale în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor mai sus citate, se reține că o persoană fizică care realizează venituri cu caracter de continuitate din tranzacții imobiliare constând în vânzarea de terenuri și

construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă din perspectiva TVA, indiferent dacă operațiunea este scutită sau nu de TVA.

Astfel, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, precum și prevederile legale aplicabile în materie, citate mai sus, faptul că operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale, invederând, totodată, dispozițiile pct.66 alin.(2) din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

și analizând operațiunile efectuate în perioada 2007-2011 de către persoana fizică X, în nume propriu, a nu mai puțin de 10 proprietăți imobiliare (7 terenuri + 3 construcții) din patrimoniul personal, rezultă că aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând activități economice și a devenit persoană impozabilă din perspectiva TVA, așa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscală.

Persoanele impozabile care efectuează tranzacții imobiliare, care au caracter de continuitate, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, în condițiile prevăzute la art.152 din Codul fiscal sau înainte de începerea activității economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal și să îndeplinească toate obligațiile ce decurg din această calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

De asemenea, având în vedere prevederile legale citate mai sus, precum și constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile efectuate în perioada 2007–2011 de către contestatar, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, se reține că persoana impozabilă X, urmare tranzacțiilor imobiliare efectuate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, a depășit în luna iulie 2007, plafonul 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 până la data de 10.08.2007, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, obligație ce nu a fost îndeplinită de persoana impozabilă X, înregistrarea considerându-se valabilă începând cu data 01.09.2007.

Prin urmare, având în vedere că persoana fizică X are calitatea de persoană impozabilă încă din anul 2007 desfășurând activități economice, urmare tranzacțiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum și faptul că bunurile tranzacționate constau în vânzarea de terenuri și construcții, rezultă că operațiunile desfășurate de contestatar intră în sfera de aplicare a TVA prin îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.126 alin.(1) din Codul fiscal, născându-se totodată obligația înregistrării ca plătitor de TVA, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA în condițiile în care a depășit plafonul de scutire de 35.000 Euro.

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

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

Conform precizarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, in perioada 2007 - 2011, contribuabilul a realizat urmatoarele tranzactii:

- in anul 2007 a incheiat 3 contracte de vanzare-cumparare avand ca obiect un teren intravilan curti si 2 terenuri intravilane arabile;
- in anul 2008 a incheiat un contract de vanzare-cumparare avand ca obiect un teren intravilan curti + constructie;
- in anul 2009 a incheiat un contract de vanzare-cumparare avand ca obiect un teren intravilan curti + drum de acces;
- in anul 2010 a incheiat un contract de vanzare-cumparare avand ca obiect un teren intravilan curti + constructie;
- in anul 2011 a incheiat un contract de vanzare-cumparare avand ca obiect un teren intravilan curti + constructie.

Având în vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, învederând totodata dispozitiile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind începuta din momentul în care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate**, iar intentia persoanei trebuie apreciata în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta începe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizând operatiunile efectuate în perioada 2007-2011 de catre contestatar, respectiv tranzactionarea a nu mai puțin de 7 terenuri si 3 constructii, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurând astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat în aceasta perioada a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, având ca prima obligatie declararea începerii activitatii ca persoane impozabile.

2. În ceea ce privește invocarea de către contestatar a argumentului potrivit căruia art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a fost introdus în anul

2009 prin OUG nr.190/2009, moment în care a fost clarificată noțiunea de “orice fel de tranzacții”, iar normele de aplicare au fost de asemenea publicate în anul 2009 prin HG nr.1620/2009, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legislația în domeniul TVA nu a fost modificată semnificativ, noțiunile de persoană impozabilă, caracter de continuitate și activitate economică existând în Codul fiscal, încă de la publicare. Astfel, persoana impozabilă a fost definită ca fiind orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice oricare ar fi scopul și rezultatul acestor activități. Activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri. Tot începând cu anul 2004 prin Codul fiscal s-a introdus condiția ca astfel de venituri să aibă caracter de continuitate. Totuși, activitatea economică nu include vânzarea de către persoanele fizice a locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale.

Însă, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. x, se reține că la stabilirea TVA de plată în sarcina persoanei impozabile X, organele de inspecție fiscală au ținut cont de livrarea unui teren intravilan curti construcții de x mp în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. x și a unui alt teren intravilan de x mp plus casa P+1+M în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. x.

3. Referitor la argumentul contribuabilului potrivit căruia art.127 din Codul Fiscal face trimitere la activitățile economice de natura celor arătate la alin.(2), unde nu sunt cuprinse tranzacțiile imobiliare, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit prevederilor art.127 alin.(2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în precizările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tiem, C-306/94 Regle Dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM). Prin urmare, aceste prevederi constituie baza legală pentru a considera că „exploatarea” bunurilor cuprinde inclusiv operațiunea de vânzare a acestor bunuri.

4. Motivația contestatarului potrivit căreia autoritatea fiscală nu acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile efectuate în această perioadă, încălcând principiul neutralității fiscale, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit legislației în domeniul TVA, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, însă numai cu îndeplinirea condițiilor și formalităților de exercitare a dreptului de deducere prevăzut la art.145-147 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și numai prin decontul de TVA în conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(1) din același act normativ, în vigoare începând cu 01.01.2007, care stipulează:

„(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală,

valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147”.

Or, așa cum s-a reținut mai sus, persoana impozabilă X până la data încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. x, contestată, nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA.

5. De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea persoanei fizice potrivit căreia „vânzarea de bunuri imobile ar putea fi interpretată ca faptă de comerț și deci ar putea intra în sfera de interes a noțiunii de activitate economică numai în situația în care aceasta ar fi efectuată de comercianți și ar face parte din patrimoniul comercial, deci nu și în situația în care vânzarea de bunuri proprietate personală este efectuată de persoane fizice”, având în vedere faptul că din punct de vedere fiscal, TVA aferentă livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale, respectiv Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale (Codul comercial, Codul civil, Codul familiei), drept pentru care tranzacțiile efectuate de către contribuabil (vânzările de terenuri și construcții) trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal. Se reține că, independent de calificarea tranzacțiilor, în materia fiscală determinant este conținutul economic al tranzacțiilor, autoritățile fiscale fiind îndreptățite să reîncadreze forma și conținutul juridic al tranzacțiilor pentru a reflecta conținutul economic propriu-zis al acestora, după cum prevăd dispozițiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din același act normativ, conform cărora:

“**Art. 1** (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

„**Art. 11** (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

5 - Referitor la faptul ca persoana neinregistrata voluntar in scop de TVA nu reprezinta subiect fiscal si nu intra automat in sfera de aplicabilitate a TVA:

Potrivit prevederilor art. 152 si art. 153 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 56 alin (1) si 62 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, în forma aplicabila în perioada începând cu data de 01.01.2007, contrar sustinerilor contestatarului, orice persoana impozabila are obligatia declararii începerii activitatii sale ca persoana impozabila, precum si obligatia înregistrării ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, în situația în care a constatat ca a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarata sau realizata este superioara sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxa pe valoarea adaugata operând asupra întregii activitati a persoanei impozabile, indiferent ca operatiunile desfasurate provin din operatiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fara drept de deducere sau din operatiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul a reglementat si situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, astfel ca, în situatia în care organele de inspectie fiscala constata neîndeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal, înainte de înregistrare, au dreptul/obligatia de a solicita **plata taxei pe valoarea adaugata** pe care **persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa între data la care avea obligatia sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal si data constatarii abaterii**.

Prin urmare, faptul ca nu s-a înregistrat in mod voluntar sau ca a fost înregistrat din oficiu in scopuri de TVA, nu inseamna ca persoana fizica in cauza nu reprezinta subiect fiscal, respectiv ca nu datoreaza TVA, legiuitorul stipuland in mod expres modalitatea de solutionare a acestei situatii.

6. - Referitor la sustinerea contribuabilului potrivit careia este nelegala incadrarea in a doua teza a art. 127 alin. 2 din Codul fiscal:

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia de mai sus, tinand cont de toate dispozitiile legale enuntate in cuprinsul prezentei decizii. De asemenea, la art. 127 din Codul fiscal, legiuitorul a prevazut persoanele impozabile si activitatea economica din punct de vedere al TVA, iar prin normele metodologice de aplicare ale acestui articol s-au stipulat conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarul nu face dovada ca le-a respectat.

De altfel, se retine ca normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal **nu** adauga la lege, ci vin sa explicitizeze textul legii, contrar sustinerilor contestatarului.

7 - Referitor la restituirea impozitului pe venit:

Se retine ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si impozitul pe venit, **exista reglementari legale specifice, diferite si care nu interfereaza**. Astfel impozitul pe venit este un impozit direct datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in timp ce taxa pe valoarea adaugata este un impozit indirect datorat la bugetul statului si care este colectat conform prevederilor Titlului VI din acelasi act normativ.

Astfel, in mod eronat contestatarul invoca faptul ca in masura in care organul fiscal aplica regimul TVA, in mod obligatoriu ar trebui sa ii restituie sumele achitate bugetului de stat cu titlu de impozit achitate in temeiul art. 77¹ din Codul fiscal, cata vreme acest aspect nu este prevazut de legiuitor, iar potrivit dispozitiilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile.”

De altfel, prevederile art. 77¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal se refera la **impozitul pe venitul** din transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel și a terenurilor aferente acestora, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții si **nu exclud obligatia de inregistrare in scopuri de TVA a persoanelor fizice care efectueaza tranzactii cu bunuri imobile din patrimoniul personal**

8 - Referitor la competenta organelor de inspectie fiscala de a efectua verificarea in cauza:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatiile fiscale pot reincadra tranzactiile efectuate de contribuabili pentru a reflecta continutul economic al acestora sau pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic, iar, in temeiul art. 6, art. 7 si art. 17 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 6** - Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza."

"**Art. 7** - (2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(...) (4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenarilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege."

"**Art. 17** - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal** sunt statul, unitatile administrativ-teritoriale, **contribuabilul**, precum si alte persoane care dobândesc drepturi si obligatii în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica ce datoreaza impozite, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, în conditiile legii.**

(3) **Statul este reprezentat de Ministerul Economiei si Finantelor prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala si unitatile sale subordonate cu personalitate juridica.**"

Or, asa cum am aratat anterior, domnul X a desfasurat tranzactii avand caracter de continuitate, cu terenuri si constructii in perioada 2007 - 2011, pentru care avea obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA.

Prin urmare, cu privire la aceste tranzactii, atat AJFP Ilfov, in calitate de reprezentant al statului, cat si contribuabilul sunt subiecte ale raportului juridic fiscal.

9. – Referitor la stabilirea cotei TVA in cazul contractului de vanzare-cumparare nr. X:

Potrivit contractului nr. x, pretul a fost stabilit la suma de x euro, din care 20.000 euro au fost achitati la data de 17.09.2010, conform antecontractului de vanzare-

cumparare nr. x, iar diferenta de x euro urmand a fi achitata astfel: x euro la data semnarii contractului si x euro pana la data de 31.03.2011.

In ceea ce priveste cota TVA aplicabila in speta, potrivit dispozitiilor art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificat prin punctul 44. din Ordonanța de urgență nr. 58/2010 **începând cu 01.07.2010**, coroborat cu pct. 23.2 din HG nr. 44/2004:

„ **Art. 140. - (1) Cota standard este de 24%** și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Norme metodologice:

„23. (2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ sau $5 \times 100/105$ în cazul cotelor reduce, atunci când prețul de vânzare include și taxa.”

Astfel ca, in raport de prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca organele de control au calculat corect TVA aferenta pretului contractului nr. x, conform Anexei 1 la raportul de inspectie fiscala, dupa cum urmeaza:

$x \text{ euro} \times x = x \text{ lei}$

$x \text{ lei} \times 24/124 = x \text{ lei}$, motiv pentru care, in mod eronat, contribuabilul considera ca datoreaza TVA in suma de x lei, calculata prin aplicarea cotei de 19%, in vigoare pana la data de 01.07.2010.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezulta ca organele de inspectie fiscală în mod legal au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxă pe valoarea adăugată în cuantum de x lei aferentă tranzacțiilor imobiliare efectuate în perioada 2007 – 2011.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x:

Cauza supusa solutionarii este daca domnul X datoreaza accesorii aferente TVA in suma de x, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AJFP Ilfov a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii aferente TVA in suma totala de x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"**Art. 120** - (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, **începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

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

Începând cu data de 01.07.2010, prevederile legale de mai sus s-au modificat după cum urmează:

„**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

„**Art. 120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

„**Art. 120 (1)** Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

„**Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

„**Art. 120¹ (1)** Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Art. 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări/dobânzi și penalități de întârziere.

Deoarece în sarcina contestatarului a fost reținut debitul de natură taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere și nici documente sau situații din care să rezulte că acestea au fost calculate eronat, reiese că domnul X datorează și suma

de x, cu titlu de accesorii aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Pentru considerentele aratate in temeiul art. 1, art. 11, art. 77¹, art. 126, art. 127, art. 140, art. 141, art. 152, art. 153, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23.2 din HG nr. 44/2004, art. 6, art. 7, art. 17, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de persoana fizica **X** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AJFP Ilfov, prin care s-a stabilit o diferenta de TVA de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma totala de x.

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