

DECIZIA nr. 93 din 16.02.2016 privind
soluționarea contestației formulate de **PX**, cu domiciliul
în, oraș Ox, jud. Ilfov,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov cu privire la contestația formulată de domnul PX prin av. VN în baza împuternicirii avocațiale nr.

Obiectul contestației, transmisă prin poștă în data de și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nr. dcztv/aa.bb.cc, emisa în baza raportului de inspecție fiscală nr. riftv/aa.bb.cc prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului obligații fiscale în sumă de **OT lei** reprezentând:

- V lei diferență TVA stabilită de plată;
- M lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatand ca, în speta, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul PX.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au procedat la efectuarea inspecției fiscale parțiale privind stabilirea regimului TVA aplicabil operațiunilor imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții la persoana fizică PX în perioada 01.01.2009-31.12.2013.

Constatările în urma reverificării au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. riftv/aa.bb.cc, în baza căruia a fost emisă decizia privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nr. dcztv/aa.bb.cc prin care organele fiscale au stabilit în sarcina domnului PX obligații fiscale în cuantum total de OT lei reprezentând diferența de TVA de plată în sumă

de V lei, dobânzi (majorări) de întârziere aferente în sumă de M lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P lei.

II. Prin contestația formulată prin avocat și înregistrată sub nr. domnul PX solicită anularea integrală a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pe motiv de nulitate absolută, susținând următoarele:

- raportul de inspecție fiscală a fost încheiat cu încălcarea dreptului contribuabilului supus verificării prevăzut de art. 107 din Codul de procedură fiscală întrucât acesta nu a fost informat cu privire la reluarea inspecției fiscale după suspendare și invitația pentru discuția finală;

- simpla încercare de comunicare prin poștă, neurmată de parcurgerea întregii proceduri de comunicare prevăzute de art. 44 din Codul de procedură fiscală nu poate echivala cu o comunicare legală, iar raportul de inspecție fiscală a fost încheiat fără a fi respectat dreptul contribuabilului de a se apăra prin prezentarea în scris a punctului său de vedere față de constatările inspecției;

- audierea contribuabilului este un drept prevăzut de art. 9 alin. (1) și art. 43 alin. (2) lit. j) din Codul de procedură fiscală și recunoscut de jurisprudența CJUE și de ÎCCJ.

Actele administrative fiscale sunt nelegale și din perspectiva principiului securității juridice explicat de CEDO în cauza Serkov c. Ucraina (2011), contribuabilul achitând la momentul încheierii contractelor de vânzare-cumpărare impozitul prevăzut de art. 77¹ din Codul fiscal, ceea ce exclude aplicarea TVA, care este un impozit pe cifra de afaceri. Buna-credință a contribuabililor reiese și din faptul că la nivelul epocii legislația fiscală nu reglementa procedura de declararea persoanelor fizice ca plătitoare de TVA, iar până la nivelul anului 2010 statul nu și-a definit clar și previzibil exigențele pentru a putea solicita particularilor un anumit tip de comportament fiscal.

Nelegalitatea actelor rezidă și din faptul că pentru tranzacțiile cu bunuri imobile – terenuri – deținute în coproprietate cu soția, organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere doar pentru subsemnatul, realizând o deplasare a obligației fiscale din sarcina unui subiect de drept în sarcina altui subiect de drept. Contribuabila PZ (soția) a fost supusă și ea unui control inopinat în baza ordinului de serviciu OS/dd.rr.tt, ce a fost încheiat prin procesul-verbal nr. pv2/ee.rr.tt. Cu toate că au fost emise ordine de serviciu distincte pentru fiecare contribuabil în parte, a fost emis un aviz de inspecție fiscală și titlul de creanță doar pe numele PX. Considerarea familiei formată din două persoane distincte ca un singur subiect de drept fiscal, prin analogie cu asocierea în participațiune sau alte asemenea este nelegală întrucât fiecare persoană fizică reprezintă un subiect distinct de drept fiscal, nu și familia ca entitate socială. Ca atare, obligațiile fiscale ar fi trebuit analizate și stabilite distinct și nu se putea stabili întreaga sarcina fiscală doar în sarcina unuia dintre soți, ales aleatoriu dintre cei doi (pe principiul "tragerii la sorți"), organul fiscal neputându-se substitui voinței membrilor asocierii și să decidă în locul acestora administratorul-asociat în raport de prevederile art. 125¹ alin. (1) pct. 18 și art. 127 alin. (9) și alin. (10) din Codul fiscal.

Întrucât pentru tranzacțiile realizate a fost achitat impozitul pe veniturile din transferul dreptului de proprietate imobiliară, statul și-a însușit o parte din dreptul de proprietate al persoanei, doar pentru faptul că valoarea bunului nu mai este una solidă (casă, teren) ci s-a transformat în lichidități (bani), neimpozitând venitul, contribuabilul solicită constatarea faptului că art. 77¹ din Codul fiscal încalcă prevederile art. 44 și art. 16 din Constituția României. Contribuabilul solicită să se constate că legiuitorul codului evită să pronunțe sintagma "impozit pe transferul dreptului de proprietate", intitulând capitolul "venituri din transferul dreptului de proprietate", deși statul nu a urmărit să impoziteze sporul de valoare adus patrimoniului unei persoane, ci chiar să-și însușească o cotă-parte din patrimoniu.

În privința TVA contribuabilul susține că întreaga reglementare a Codului fiscal vizează obligația de colectare a TVA corelativ cu dreptul de a deduce această taxă pentru cheltuielile făcute cu obținerea bunului sau asigurării capacității de prestare a serviciului. Întregul concept care stă la baza reglementării obligației contribuabilului de a plăti impozite și taxe rezidă în faptul că acesta este dator să contribuie la bugetul statului cu o anumită cotă din ceea ce dobândește în plus patrimoniul său într-o perioadă de timp dată, nicăieri neregăsindu-se vreo situația în care, deși contribuabilul a sărăcit, ar trebui să cedeze statului o cotă-parte din "ceea ce a sărăcit".

Contribuabilul susține că este profund nelegal modul în care legiuitorul a înțeles să reglementeze obligația contribuabilului de a plăti TVA la "valoarea patrimoniului" lor transformată în bani la lichidarea proprietății, sens în care dezvoltă un întreg raționament bazat pe dreptul civil și doctrina juridică referitoare la bunuri, patrimoniu, regimul juridic al proprietății și al subrogației reale în dreptul românesc. Acest raționament ar demonstra, în opinia sa, că prețul obținut de proprietar în urma exercitării unuia din prerogativele esențiale ale dreptului de proprietate, și anume dreptul de dispoziție, doar înlocuiește în patrimoniul proprietarului bunul înstrăinat (prin subrogație reală), iar orice afectare adusă acestuia, inclusiv prin înstrăinare, nu se poate face decât în condițiile prevăzute de art. 44 din Constituția României – expropriere, naționalizare, confiscare.

Organele de inspecție fiscală nu aplică prevederile Codului fiscal în mod unitar atunci când analizează veniturile obținute de persoanele fizice din transferul dreptului de proprietate imobiliară, calificându-i drept persoane fizice când le percepe impozitul pe venit și comercianți când le percepe TVA, făcând abstracție că orice persoană care desfășoară o activitate are obligația de a se înregistra la registrul comerțului, deși cele două noțiuni se exclud.

Într-o decizie recentă a Curții de Apel București s-a reținut că un număr de 10 operațiuni de vânzare din perioada 2007-2009 nu intră în sfera de aplicare a TVA întrucât prin "exploatare" se înțelege doar administrarea unui bun, o operațiune succesivă, iar nu vânzarea acestuia, care este o operațiune cu

executare uno ictu (instantanee), concluzia desprinzându-se din forma art. 127 alin. (2) din Codul fiscal în vigoare pe perioada respectivă, iar art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a fost transpus în Codul fiscal doar începând cu data de 1 ianuarie 2010.

Pe cale de consecință, contribuabilul solicită să se constate că pentru anul 2009 stabilirea TVA în sarcina sa este nelegală, în anul 2010 a realizat o singură tranzacție nefiind îndeplinite condițiile pentru a deveni plătitor de TVA, iar pentru tranzacțiile realizate în perioada 2011-2013 se aplică considerentele expuse anterior.

Organele de inspecție fiscală nu au stabilit cu claritate pentru care tranzacții se datorează TVA, contractele de vânzare-cumpărare fiind doar enumerate, nu au identificat momentul în care contribuabilul a atins pragul de declarare ca plătitor de TVA, dacă a avut în vedere întreaga valoare a contractului sau 1/2 din valoare. Consemnările din raportul de inspecție fiscală sunt în contradicție cu cele din anexe, nereieșind nici care a fost baza impozabilă sau la ce curs valutar, nici cum a fost calculată TVA.

În sfârșit, contribuabilul invocă faptul că tranzacțiile de vânzare-cumpărare a terenurilor încheiate în perioada 2009-2013 nu intră în sfera TVA având în vedere că este vorba de bunuri imobile – terenuri folosite de familie în scop personal, făcând parte din categoria de folosință intravilan arabil și utilizate pentru cultivarea de grâu, porumb și lucernă, beneficiind chiar de subvenția oferită de stat pentru agricultori în vederea cultivării terenurilor. Aceste terenuri se încadrează în categoria de folosință intravilan arabil și nicidecum curți-construcții conform adevărințelor emise de Primăria orașului Ox, iar conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal se impozitau doar terenurile construibile.

În concluzie, pentru motivele de fapt și de drept expuse, contribuabilul PX solicită anularea actelor administrative contestate și exonerarea de toate obligațiile fiscale principale și accesorii stabilite în sarcina sa.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contribuabilului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele legate de nulitate și de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă neregularitatea procedurilor de citare a contribuabilului în privința comunicărilor privind reluarea inspecției finale și a datei stabilite pentru discuția finală atrage nulitatea absolută a actelor emise în urma inspecției fiscale pe motivul nerespectării dreptului la apărare, în condițiile în care vătămarea contribuabilului în această privință nu este absolută de vreme ce dreptul la apărare a fost valorificat de contribuabil prin intermediul contestației fiscale, iar o eventuală anulare a actelor pentru acest motiv nu produce efecte iremediabile, actele fiind desființate și contribuabilul repus în situația anterioară, cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale.

În fapt, contribuabilul PX a fost supus unui control inopinat cu privire la tranzacțiile imobiliare derulate în perioada 01.01.2009-31.12.2013, constatându-se, pe baza contractelor de vânzare-cumpărare puse la dispoziție de soția PZ și de birourile notariale, că acesta a încheiat un număr de 8 astfel de contracte în anul 2009, un contract în anul 2010 și 2 contracte în anul 2011. Concluzia controlului a fost aceea că valoarea tranzacțiilor depășește plafonul de scutire la plata TVA și că se impune începerea inspecției fiscale parțiale.

Din raportul de inspecție fiscală nr. riftv/aa.bb.cc reiese că inspecția fiscală parțială pentru stabilirea regimului TVA aplicabil operațiunilor imobiliare constând în vânzarea de terenuri și construcții a fost demarată în baza avizului de inspecție fiscală nr. avi/jj.yy.tt, contribuabilul fiind reprezentat în timpul inspecției de către soția PZ în baza împuternicirii datate 17.12.2014.

Inspecția fiscală a fost suspendată la data de 26.02.2015 conform comunicării nr. cc1/bb.gg.ww și a fost reluată la data de 09.07.2015 conform comunicării nr. cc2/cc.hh.ww.

Prin referatul nr. organele de inspecție fiscală precizează că în ziua de 08.07.2015 s-au deplasat la adresa de domiciliu a domnului PX, în vederea comunicării înștiințării reluării inspecției fiscale cu adresa nr. cc2/cc.hh.ww, precum și a adresei nr. adrsx/cc.hh.ww privind data stabilită pentru discuția finală asupra rezultatelor inspecției fiscale, care urma să aibă loc în data de 15.07.2015. La adresa de domiciliu contribuabilul nu a putut fi contactat, și nicio altă persoană căreia să-i fie înmânate adresele respective.

Așa cum reiese și din raportul de inspecție fiscală, cele două adrese au fost transmise prin poștă cu două plicuri, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. În data de 24.07.2015 plicurile au fost returnate organului fiscal, însoțite de confirmările de primire fără semnătură de primire, de unde reiese că acestea au ajuns la oficiul poștal din Ox în data de 13.07.2015, destinatarul a fost avizat, reavizat, fără ca acesta să se prezinte la oficiul poștal spre a le ridica și semna pe confirmările de primire.

Având în vedere cele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a procedat la încheierea raportului de inspecție fiscală, cu concluziile și calculul obligațiilor fiscale rezultate până la data de 15.07.2015, data când era programată discuția finală.

În data de 07.08.2015 s-a prezentat la sediul organului reprezentantul împuternicit al contribuabilului și a primit sub semnătură olografă raportul de inspecție fiscală nr. riftv/aa.bb.cc și decizia de impunere nr. dcztv/aa.bb.cc conform comunicării nr. ccr3/rr.hh.ww.

Prin contestația formulată domnul PX solicită anularea integrală a actelor administrative fiscale contestate invocând faptul că nu i-a fost respectat dreptul de a se apăra prin prezentarea în scris a punctului său de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, ceea ce ar atrage nulitatea absolută a actelor contestate.

În drept, potrivit art. 9, art. 43, art. 44, art. 46, art. 48¹ și art. 107 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 9. - (1) *Înainte luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

(2) *Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

a) *întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

b) *situația de fapt prezentată urmează să se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creanțelor fiscale;*

c) *se acceptă informațiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;*

d) *urmează să se ia măsuri de executare silită".*

"Art. 43. - (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

[...]

j) *mențiuni privind audierea contribuabilului".*

"Art. 44. - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică prin remiterea acestuia contribuabilului/împuternicitului, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(4) *În cazul în care comunicarea potrivit alin. (2) sau (3), după caz, nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate".*

"Art. 46. - **Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".**

"Art. 48¹. - Dispozițiile art. 43 alin. (3), art. 44, 45 și 48 se aplică în mod corespunzător și actelor de executare și altor acte emise de organele fiscale, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel".

"Art. 107. - (1) *Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

(2) *Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.*

(3) *Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.*

(4) *Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept".

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Totodata, in baza art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala si tinand cont de dispozitiile art. 174-176 din Codul de procedura civila, nulitatile absolute sunt cele care sanctioneaza nerespectarea normelor care ocrotesc un interes public, in timp ce nulitatile relative sanctioneaza nerespectarea normelor care ocrotesc un interes privat, dupa cum nulitatile conditionate presupun anulara actelor numai in masura in care vatamarea partii interesate nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea lor, in timp ce nulitatile neconditionate nu implica existenta unei vatamari in cazul incalcării dispozitiilor legale.

In speța, se constată că, în cazul inspecției fiscale realizate la persoana fizică PX, aceasta s-a finalizat, într-adevăr, fără ca aceasta să fi intrat în posesia comunicărilor privind reluarea inspecției finale și a datei stabilite pentru discuția finală, în condițiile în care trimiterile poștale cu cele două adrese au fost

returnate de oficiul poștal, fiind astfel vorba de o neregularitate în procedura de citare a contribuabilului.

Însă finalizarea inspecției fiscale în aceste condiții nu conduce la nulitatea absolută a raportului de inspecției fiscale și a deciziei de impunere, așa cum pretinde contribuabilul, întrucât **nulitatea absolută și necondiționată a actelor administrative fiscale intervine numai pentru nerespectarea dispozițiilor reglementate de art. 46 din Codul de procedură fiscală**, ceea ce nu este cazul în speță.

Dimpotrivă, **nefiind instituită o sancțiune anume**, inspecțiile fiscale finalizate în condiții de neregularitate a procedurii de citare a comunicării reluării inspecției fiscale și a comunicării datei stabilite pentru discuția finală pot fi lovite de nulitate condiționată, astfel că actele emise în urma unor asemenea inspecții **sunt anulabile numai în măsura îndeplinirii condițiilor legale pentru incidența sancțiunii nulității condiționate**, și anume: **nerespectarea cerințelor legale ale unui act de procedură, existența unei vătămări determinate de nerespectarea condițiilor legale ale actului de procedură și vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură**. Cele trei condiții trebuie întrunite **cumulativ** pentru incidența sancțiunii nulității condiționate, lipsa uneia neputând fi complinită prin prezența celorlalte.

În speță, contribuabilul PX reclamă nulitatea actelor administrative fiscale prin prisma încălcării dreptului său la apărare.

Or, dreptul său la apărare a fost respectat, contribuabilul formulând contestația împotriva deciziei de impunere emisă în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în condițiile descrise anterior, contestație în cadrul căreia a putut să valorifice orice argumente de drept și de fapt și elemente de doctrină pe care le-a considerat relevante în susținerea cauzei.

Astfel, se reține că, în urma controlului inopinat concretizat în procesul-verbal încheiat la data de 27.11.2014 sub nr. 827, contribuabilul a luat cunoștință de faptul că tranzacțiile imobiliare cercetate de organele de inspecție fiscală au depășit plafonul de scutire la plata TVA și că urma să înceapă inspecție fiscală pentru stabilirea TVA datorată. Constatările și poziția organelor de inspecție fiscală îi erau cunoscute, de vreme ce cu adresa nr. adrs1/kk.dd.tt, completată cu adresa nr. adrs2/uu.dd.tt contribuabilul a punctat elementele pe care le-a considerat relevante pentru a demonstra că tranzacțiile imobiliare nu reprezintă activități economice, invocând achiziționarea terenului în scopuri personale și lipsa unor cicluri de operațiuni care să confere caracter de continuitate activității desfășurate și prezentând documente în susținere.

În privința jurisprudenței europene invocate se reține că, spre deosebire de cauza Solvay c. Comisia, **inspecția fiscală s-a bazat exclusiv pe documente cunoscute de contribuabil** întrucât acesta a fost parte ori solicitant (contracte de vânzare-cumpărare încheiate în calitate de vânzător, certificat de urbanism eliberat pe numele contribuabilului, planuri cadastrale aferente proprietăților etc.), chiar dacă unele contracte de vânzare-cumpărare au fost

obținute de la birourile notariale unde au fost autentificate și nu direct de la contribuabil (acesta fiind parte contractantă în documentele respective). Aceasta nu echivalează cu lipsa "accesului la informațiile avute în vedere de către organul fiscal", așa cum pretinde contestatorul, câtă vreme contractele de vânzare-cumpărare la care a fost parte i-au fost înmânate cel puțin într-un exemplar, după autentificarea lor de către notari. De asemenea, nu se pune problema lipsei suficienței timpului în vederea pregătirii unei apărări de calitate, de vreme ce în contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. încheiat cu cumpărătorii lotului 7 contribuabilul împreună cu soția sa au convenit că prețul tranzacției "include și taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care aceasta ar fi datorată de vânzătorii", ceea ce denotă faptul că domnul PX cunoștea problematica taxării cu TVA a tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice și și-a asumat implicațiile în cazul în care autoritățile fiscale l-ar fi supus inspecției în legătură cu aceste tranzacții, lucru care s-a și întâmplat prin inspecția fiscală ce face obiectul contestației.

În același timp, **anularea actelor emise** în urma inspecției fiscale pe motivul neregularității unor comunicări din cuprinsul procedurii de inspecție implică și **îndeplinirea condiției ca vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură**. În speță, fiind vorba de **dreptul la apărare** în procedura fiscală, tot procedura reglementează **valorificarea** acestui drept nu numai pe timpul realizării inspecției fiscale, dar și prin **intermediul contestației fiscale**, cale administrativă de atac împotriva deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale, formulată de orice contribuabil care se consideră lezat (vătămat) în drepturile sale prin emiterea respectivei decizii, aceasta neavând caracter "definitiv" în cadrul procedurii fiscale. În plus, **eventuala anulare a actelor administrative fiscale solicitată de contribuabil nu profită acestuia** întrucât o anulare pe motivul încălcării dreptului de apărare în timpul inspecției fiscale **nu are efecte iremediabile**, actele fiind desființate și contribuabilul fiind repus în situația anterioară, **cu consecința reluării unui ciclu procedural fiscal prin refacerea inspecției fiscale** pentru aceeași perioadă și aceleași obligații vizate prin inspecția fiscală, astfel că argumentele aduse prin contestația ce face obiectul prezentei decizii rămân valabile, tranzacțiile imobiliare aflate în centrul analizei fiscale rămânând aceleași.

Referitor la încălcarea principiului securității juridice prin prisma jurisprudenței CEDO din cauza Serkov c. Ucraina se reține că aceasta a avut în vedere cu totul alte circumstanțe decât cele care fac obiectul taxării tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice din România, respectiv: legislația fiscală ucrainiană reglementa expres interpretarea reglementărilor neclare în favoarea contribuabililor (principiul "in dubio contra fiscum"), interpretarea neunitară a problematicii fiscale de către instanțele judiciare naționale, lipsa motivelor pentru schimbarea interpretării instanței supreme judiciare în speța dată etc.

Dimpotrivă, în cazul taxării tranzacțiilor imobiliare realizate de persoanele fizice în contextul Codului fiscal românesc se reține jurisprudența CJUE din cauza C-183/14 Salomie și Oltean conform căreia nu se poate susține

în mod valabil că principiul securității juridice se opune ca administrația fiscală să considere, în urma unui control fiscal, că operațiunile imobiliare în discuție ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului (pct. 43 din hotărâre).

În consecință, în raport de cele anterior reținute, urmează a fi respinsă solicitarea domnului PX de anulare a actelor administrative fiscale pe motivul nerespectării dreptului la apărare.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V lei

Cauza supusa solutionarii este dacă o persoana fizică datorează TVA pentru tranzacțiile imobiliare din perioada 2009-2013 cu loturi de teren situate în intravilan, în condițiile în care acestea erau situate într-o zonă destinată locuirii, iar proprietarii soț-soție au luat măsuri active pentru valorificare prin lotizarea terenului achiziționat inițial și scoaterea lui din circuitul agricol.

În fapt, din raportul de inspecție fiscală nr. riftv/aa.bb.cc și din anexa nr. 1 la raport reiese că domnul PX împreună cu soția PZ a realizat în perioada verificată 2009-2013 tranzacții cu bunuri imobiliare – terenuri, o parte din acestea provenind dintr-un teren în suprafață de 7.500 mp achiziționat în anul 2003 în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. cvc/07.02.2013. Terenul a fost dezmembrat în 17 loturi conform actului de dezmembrare nr. adz/14.07.2005 și scos din circuitul agricol în baza deciziei nr. dsca/17.11.2005 eliberată de MAPAM-Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Ilfov. Loturile respective au numere cadastrale de la nc/1 la nc/16 și sunt intabulate în cartea funciară nr. CF1 la OCPI-BCPI Ilfov din cadrul localității Ox, iar lotul cu numărul cadastral nc/17 a fost intabulat în cartea funciară nr. CF2 cu destinația de drum de acces.

Contribuabilul a efectuat 22 tranzacții imobiliare după cum urmează:

- în anul 2009: 10 tranzacții, din care 7 tranzacții taxabile (cu terenuri curți-construcții), 2 tranzacții scutite de TVA (terenurile fiind extravilan arabil) și 1 tranzacție neimpozabilă (teren provenit din reconstituirea dreptului de proprietate);
- în anul 2010: 1 tranzacție taxabilă (cu un teren curți-construcții);
- în anul 2011: 7 tranzacții, din care 6 tranzacții taxabile (cu terenuri curți-construcții) și 1 tranzacție scutită de TVA (teren drum de acces);
- în anul 2012: 3 tranzacții, din care 1 tranzacție taxabilă (cu un teren curți-construcții) și 2 tranzacții neimpozabile (terenuri provenite din reconstituirea dreptului de proprietate);
- în anul 2013: 1 tranzacție neimpozabilă (teren provenit din reconstituirea dreptului de proprietate).

Organele de inspecție fiscală au arătat că, în situația în care persoanele fizice vând bunuri deținute în coproprietate, pentru stabilirea plafonului cifrei de afaceri scutite de TVA acestea sunt analizate ca reprezentând o formă de asociere fără personalitate juridică, plafonul stabilindu-se la nivelul asocierii întrucât livrarea unui bun imobil deținut în coproprietate, soț și soție, nu poate fi o

decizie independentă, cei doi coproprietari neacționând în nume propriu, ci în numele asocierii.

În cazul domnului PX organele de inspecție fiscală au arătat că plafonul de scutire de 119.000 lei a fost atins prin contractul de vânzare-cumpărare nr. cvcdp/13.04.2009, trebuia să se înregistreze în scopuri de TVA până la data de 10.05.2009 și avea obligația colectării TVA începând cu data de 01.06.2009.

Cum contribuabilul nu s-a înregistrat în scop de TVA, în temeiul art. 152 din Codul fiscal organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA numai pentru tranzacțiile imobiliare taxabile realizate după data de 01.06.2009 și au stabilit o diferență de TVA în sumă de V lei.

În drept, în ceea ce privește sfera operațiilor impozabile, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu anul 2007:

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

a) operațiile 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, 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.

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 neincadrarea operațiilor în categoria operațiilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

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

Potrivit art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila incepand cu data de 01.01.2007:

"Art. 127. - (1) **Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.**

(2) *In sensul prezentului titlu, **activitatile economice** cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate."*

In aplicarea prevederilor mai sus citate, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct. (3) alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin.(2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"3. (1) *In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.***"

Ulterior, pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a art.127 alin. (2) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare a fost modificat dupa cum urmeaza:

"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 Tiem, 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

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

(6) În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soți va fi desemnat să îndeplinească această obligație".

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operațiuni decăt vânzarea de bunuri utilizate în scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter economic de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea imobilelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acestea pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica si pe cale de consecinta nu intra in categoria persoanelor impozabile, **exceptie facand situatiile in care se constata ca activitatea respectiva are caracter economic, fiind desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in atare situatie, acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Pe cale de consecinta, o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul Titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Asa cum expliciteaza legiuitorul prin norme, in aplicarea prevederilor art. 127 alin. (2), **persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica in sfera de aplicare a TVA atunci cand obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri imobiliare (terenuri) care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.**

Referitor la definitia termenilor comuni in intelesul legii fiscale, art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

"(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie: [...]"

20. **persoana - orice persoana fizica sau juridica.**"

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerata "**persoana**" ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila si persoana juridica neimpozabila.

La art.125¹ alin. (1) pct.18-21 și art. 127 alin. (9) și (10) din acest act normativ se precizeaza:

"Art. 125¹. - (1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are intelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica, grupul de persoane**, institutia publica, persoana juridica, precum si **orice entitate capabila sa desfășoare o activitate economica**; [...]"

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu indeplineste conditiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerata persoana impozabila;

21. persoana reprezinta o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila sau o persoana neimpozabila."

"Art. 127. - (9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată *pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.*

(10) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau **alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune**".

In situatia in care persoana fizica sau asocierea dintre două persoane fizice este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. (1) din Codul fiscal, aceasta trebuie sa solicite potrivit art. 152 alin. (1) din acelasi act normativ, inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 si art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu anul 2007:

"Art.152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate

solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. [...] Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".**

"Art. 153 - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de **deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent**, dupa cum urmeaza: [...]

b) *daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon*; [...].

(6) Organele fiscale competente vor inregistra in scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, in conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate sa solicite inregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, persoana impozabila are obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal in situatia in 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 operand asupra intregii 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 in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare începând cu anul 2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat inregistrarea ca platitori de taxa pe valoarea adaugata in regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile incepand cu 2007:

"62. (2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, ***in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea*** conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, ***organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:***

a) in cazul in care ***nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...]***".

Avand in vedere aceste prevederi legale, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adaugata pe care persoana impozabila ar fi datorat-o pe perioada scursa intre data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data constatarii abaterii.

De asemenea, la art.141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare sunt prevazute operatiunile din interiorul tarii care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, dupa cum urmeaza:

"Art. 141. – (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: [...]

f) livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. ***Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea*** unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a ***unui teren constructibil*** [...]

In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

1. **teren constructibil reprezinta orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa constructii, conform legislatiei in vigoare; [...]**".

Prin urmare, se retine ca dupa data aderarii, respectiv 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata, cu exceptia vanzarilor de terenuri constructibile si constructii noi, conform art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic **operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii si terenuri, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.** Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

În speță, în raport de argumentele aduse de contribuabilul PX prin contestația formulată se rețin următoarele:

La stabilirea plafonului impozabil organele fiscale au ținut cont de nivelul veniturilor în urma tranzacțiilor realizate în comun de către cei doi soți întrucât livrarea terenurilor nu a fost o decizie independentă a fiecăruia dintre soți, ci o decizie comună în condițiile în care în lipsa acordului și a semnăturii celuilalt soț vânzarea terenurilor nu era posibilă. Cum cei doi soți au acționat în comun și nu în nume propriu, reiese că persoana impozabilă în sensul taxei pe valoarea adăugată este asocierea soț-soție, iar persoana fizică PX are calitatea de reprezentant al asocierii, motiv pentru care organele de inspecție fiscală i-au stabilit calitatea de subiect fiscal.

De altfel, acest lucru contribuabilul l-a cunoscut de la bun început, întrucât în cadrul controlului inopinat realizat la persoana fizică PZ în baza ordinului de serviciu nr. OS/dd.rr.tt, organele fiscale au precizat prin procesul-verbal nr. pv2/ee.rr.tt faptul că inspecția fiscală urmează a fi finalizată de echipa de inspecție fiscală care a inițiat controlul inopinat în baza ordinului de serviciu nr. OS1/xxxxx, adică a controlului inopinat realizat la PX.

Contrar susținerilor contestatorului, neîntemeiată oricum pe niciun temei legal, în cazul TVA persoanele impozabile pot fi nu numai persoanele fizice ori persoanele juridice, ci și **grupurile de persoane și orice alte entități** capabile să desfășoare activități economice, după cum reiese cu claritate din definiția de la art. 125[^]1 alin. (1) pct. 18 din Codul fiscal. Cum persoana impozabilă este cea care are drepturi și obligații în materia taxei pe valoarea adăugată, rezultă că aceasta are și calitatea de subiect de drept fiscal în conformitate cu prevederile art. 17 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată conform căroră:

"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt** statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **contribuabilul**, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul** este orice persoană fizică ori juridică sau **orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii**".

Faptul că în speță organele de inspecție fiscală au individualizat obligațiile fiscale privind TVA datorate pentru tranzacțiile imobiliare derulate în comun de cei doi soți într-o decizie emisă numai pe numele domnului PX și nu pe numele soției PZ este consecința nedeseșnării formale de către cei doi soți a unui reprezentant al asocierii, însă fără nicio implicație fiscală, de vreme ce răspunderea este solidară în conformitate cu prevederile art. 27 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. În acest sens analogia asocierii soț-soție cu o asociere în participațiune, cu obligația deseseșnării unui administrator-asociat este realizată numai în scop fiscal, pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor la nivelul asocierii.

Totodată, susținerea contestatorului precum că organele fiscale nu se pot substitui voinței membrilor asocierii și nu pot să decidă în locul acestora administratorul-asociat în raport de prevederile art. 125¹ alin. (1) pct. 18 și art. 127 alin. (9) și alin. (10) din Codul fiscal nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât **obligația persoanelor impozabile – asocieri/entități fără personalitate juridică – de a se înregistra în scopuri de TVA după atingerea plafonului de scutire ar deveni o obligație pur potestativă (și voluero) din partea acestora, fiind suficientă nedeseșnarea formală a unui reprezentant al asocierii pentru ca legea fiscală să nu poată fi aplicată ori să fie aplicată incorect**, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat. De altfel, pct. 3 alin. (6) din Normele metodologice prevăd cu destulă claritate faptul că "În cazul în care bunurile imobile sunt deținute în coproprietate de o familie, dacă există obligația înregistrării în scopuri de taxă pentru vânzarea acestor bunuri imobile, **unul dintre soți va fi deseseșnat să îndeplinească această obligație**".

În ceea ce privește solicitarea contestatorului de a constata faptul că art. 77¹ din Codul fiscal încalcă prevederile art. 44 și art. 16 din Constituția României, raționament extins și în cazul TVA, se reține că neconstituționalitatea legilor este pronunțată/hotărâtă numai de Curtea Constituțională, care are atribuții exclusive în acest sens stabilite prin Constituție. Nici "concepția" proprie dezvoltată în contestație în sensul că la baza obligativității contribuabililor de a plăti impozite și taxe stă faptul că aceștia sunt datori să contribuie la bugetul statului numai cu o cotă din ceea ce dobândește în plus patrimoniul său nu are nicio fundamentare în teoria generală a impozitelor, acestea fiind impozite pe venit, pe avere sau pe consum, impozite directe sau indirecte, impozite reale sau impozite personale, etc. Contrar argumentației prezentate în contestație, organul de soluționare reține că participarea contribuabililor la finanțarea cheltuielilor publice prin impozite și taxe este o obligație constituțională, fiind dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili impozitele în toate elementele lor (subiect/plătitor, suportator/destinatar, obiect, sursă, cotă/cuantiun, asietă, termen de plată etc.), iar prin plata impozitelor nu se face o "expropriere, naționalizare ori confiscare" a patrimoniului contribuabililor. De altfel, taxa pe valoarea adăugată nu este un impozit stabilit pe averea, pe posesiunile ori pe venitul contribuabililor, ci un impozit indirect asupra livrării de bunuri ori prestării de servicii provenind din activități economice, deci un impozit asupra consumului, care este suportat de consumatorul final, acesta nemaiputând să repercuteze mai departe impozitul adăugat la prețul bunului sau al serviciului achiziționat.

În ceea ce privește argumentele contribuabilului referitoare la aplicarea TVA la tranzacțiile imobiliare realizate de persoanele fizice se rețin următoarele:

În sfera de aplicare a TVA intră toate operațiunile care îndeplinesc cele 4 (patru) condiții cumulative de la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal (adică operațiunile sunt impozabile), și anume:

- operațiunile să constituie ori să fie asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, acționând ca atare;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una din activitățile economice stabilite de lege.

Ultimele două condiții de interes în speță se referă la persoanele impozabile și la activitatea economică, noțiunea de persoană impozabilă fiind definită în raport cu cea de activitate economică, după cum reiese din prevederile art. 127 alin. (1) și alin. (2) din Codul fiscal, anterior citate.

Astfel, definiția noțiunii de activitate economică de la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, care transpune art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE cuprinde activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, persoana impozabilă fiind cea care exercită asemenea activități într-o manieră independentă și indiferent de loc ori de socpul ori rezultatul unei asemenea activități.

Așa cum s-a reținut și în jurisprudența CJUE, simpla dobândire și simpla vânzare a unui bun nu constituie activitate economică în sensul exploatării unui bun în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, adică de permanență.

Pe de altă parte, în cazul în care un stat membru transpune în legislația internă abilitarea prevăzută de art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE, livrarea de terenuri construibile este supusă TVA independent de caracterul permanent al operațiunii ori de aspectul dacă persoana care a efectuat livrarea exercită o activitate de producător, de comerciant sau de prestator de servicii, în măsura în care această operațiune nu constituie o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titularul său (pct. 35 din Hotărârea din Cauza Słaby și alții, C-180/10 și C-181/10). **Netranspunerea** acestei abilități face ca **operațiunea să fie examinată în temeiul art. 9 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE** (pct. 42 din aceeași hotărâre), respectiv în temeiul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.

Prin urmare, *prima facie*, în cazul tranzacțiilor imobiliare cu terenuri construibile *nu sunt determinate nici numărul de tranzacții, nici caracterul*

permanent ori ocazional al acestora, nici dacă este vorba de o administrare în sensul exploatării bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, ci dacă operațiunile respective se circumscriu unei activități economice desfășurate de o persoană care acționează în mod independent.

Din acest motiv nu are relevanță faptul că art. 12 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE a fost ori nu a fost transpus în Codul fiscal începând cu anul 2010 întrucât aceste prevederi se referă doar la situațiile în care livrările de terenuri construibile au caracter ocazional. De altfel, contribuabilul nu explică în niciun fel pentru ce anume nu și-a îndeplinit obligațiile de persoană impozabilă, chiar și după modificarea legislației fiscale în anul 2010.

Astfel, pentru a determina dacă o persoană fizică desfășoară o activitate economică, numărul și mărimea vânzărilor ori parcelarea terenului în loturi în vederea unui preț total mai mare nu sunt determinante în sine, în condițiile în care acestea ar reprezenta o simplă exercitare a dreptului de proprietate de către titulari ori s-ar putea înscrie în cadrul gestiunii patrimoniului personal al persoanei interesate. În schimb, **în situația în care persoana fizică ia măsuri active de comercializare a terenurilor**, inclusiv prin realizarea unor lucrări de viabilizare a terenurilor, **se apreciază că activitatea persoanei fizice este o activitate economică supusă TVA-ului** (pct. 46 coroborat cu pct. 37-41 din Hotărârea din Cauza Slaby și alții, C-180/10 și C-181/10).

Aplicând cele de mai sus la situația de fapt rezultată din documentele existente la dosarul cauzei se reține că domnul PX împreună cu soția a achiziționat un teren în suprafață de 7.500 mp în anul 2003.

Conform planului de amplasament și delimitare a corpului de proprietate – fila 11 din dosar, în luna iunie 2005 acest teren a fost împărțit în 17 loturi, după cum urmează: 5 loturi (loturile 1, 2, 13, 14 și 15) cu suprafețe cuprinse între 394,64 mp și 632,54 mp dispuse pe laturile mici ale proprietății, 10 loturi (loturile 3-12) cu suprafața de 412,54 mp (cu toleranță de 0,01 mp la 4 dintre ele) dispuse câte 5 pe laturile mari ale proprietății, toate cu deschidere de 18 m către alte 2 loturi (loturile 16 și 17) în suprafață de 606,17 mp, respectiv 440,10 mp dispuse pe laturile mari ale proprietății. Lotul 16 în suprafață de 606,17 mp a fost donat Primăriei Ox în baza contractului de donație nr..... și are destinația de stradă aflată în domeniul public conform Hotărârii Consiliului Local nr. .../....02.2009, iar lotul 17 în suprafață de 440,10 mp are destinație de drum de acces. Actul de dezmembrare a fost autentificat sub nr. adz/14.07.2005 și intabulat în cartea funciară nr. CF1 a localității Ox, jud. Ilfov cu încheierea nr./01.08.2005.

Ulterior, terenul a fost scos definitiv din circuitul agricol conform deciziei nr. dsca/17.11.2005 eliberată de MAPAM-Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Ilfov, făcând parte din intravilanul orașului Ox conform PUG reactualizat cu documentația proiect nr./2004 și aprobat cu HCL nr./....10.2005, reglementările urbanistice și zonificarea funcțională fiind stabilite prin PUZ nr./04 aprobat cu HCL nr./...06.2005. Din certificatul de urbanism nr. cru/07.04.2009 reiese că folosința terenului este "arabil intravilan", iar

funcțiunea zonei "locuire", regimul de înălțime fiind de S+P+2 etaje, POT max. = 35%, CUT max. = 1,2, suprafețe verzi = min. 20% și suprafața platforme parcare = min. 15%.

Începând cu data de 26.03.2009 și până în data de 24.01.2012 loturile de teren au fost vândute succesiv, din contractele de vânzare-cumpărare și din celelalte documente din dosar rezultând că terenurile au fost înstrăinate ca terenuri în intravilan curți-construcții, categoria de folosință intravilan-arabil. În unele contracte încheiate ulterior anului 2009 s-a specificat doar faptul că terenurile sunt intravilane, dar vânzătorii au declarat pe proprie răspundere că terenurile "nu sunt străbătute (la suprafață sau în subsol) de țevi, conducte, rețele sau orice alte instalații ce ar putea fi împiedica ridicarea de construcții și nu reprezintă monumente istorice sau situri arheologice, nu sunt situate în zona de protecție a unui monument istoric sau sit arheologic și nu sunt parte a vreunui parc natural sau a unei alte astfel de zone protejate", cu garanția de evicțiune conform art. 1695 și art. 1707 Cod civil. În contractele de vânzare a loturilor 7 și 8 (autentificate în 13.12.2011 și 24.01.2012) părțile au convenit că prețul tranzacției include și TVA, în cazul în care aceasta va fi datorată de vânzătorii.

Din elementele anterior prezentate, coroborate și analizate în întregul lor, reiese că domnul PX împreună cu soția PZ a luat măsuri active de comercializare a terenului achiziționat drept teren construibil, care depășesc măsurile obișnuite gestiunii unui patrimoniu în scop personal, respectiv:

- a împărțit terenul în loturi destinate a face terenurile ușor construibile, dovada fiind chiar planul de amplasament conceput prin lotizare, în care loturile au fost concepute pentru a fi încadrate în categoria curții-construcții (a se vedea loturile 3-12 cu suprafețe egale), iar loturile 16 și 17 au fost concepute ca drumuri de acces, unul fiind chiar donat și intrând în patrimoniul public al orașului Ox;

- a scos definitiv terenurile din circuitul agricol, în conformitate cu art. 23 alin. 3 din Legea nr. 50/1991, în vigoare la momentul respectiv, care prevede expresis verbis "**terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol, temporar sau definitiv, potrivit legii**";

- a înstrăinat terenurile ca terenuri situate în intravilan categoria curți-construcții, în conformitate cu regimul tehnic cunoscut de "locuire";

- deși în contractele încheiate ulterior anului 2009 nu s-a mai menționat categoria, vânzătorii au asigurat cumpărătorii că **nu există impedimente pentru ridicarea de construcții, garanția împotriva evicțiunii în temeiul art. 1707 Cod civil pe care le-au acordat-o referindu-se tocmai** la acele "vicii ascunse care fac bunul vândut impropriu întrebuințării la care este destinat sau care îi micșorează în asemenea măsură întrebuințarea sau valoarea încât, dacă le-ar fi cunoscut, cumpărătorul nu ar fi cumpărat sau ar fi dat un preț mai mic";

- în unele contracte au asigurat cumpărătorii că suportă și TVA aferentă tranzacțiilor, în măsura în care o datorează.

Ca atare, susținerea contestatorului în sensul că tranzacțiile realizate în perioada 2009-2013 nu intră în sfera de aplicare a TVA pe motiv că este vorba de terenuri folosite în scop personal nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, acesta acționând ca persoană impozabilă prin măsurile luate de lotizare și scoatere din circuitul agricol a terenului anterior vânzării lui prin tranzacții succesive.

Punctual, se reține că **achiziționarea terenului pentru agricultură**, invocată ca utilizare în scopuri personale prin adresa depusă la organele fiscale sub nr. adrs1/kk.dd.tt **este contrazisă prin afirmațiile din contestație**, contribuabilul susținând că "intenția noastră la momentul achiziției terenului a fost aceea ca atât eu și soția mea, cât și cei doi copii ai noștri, căsătoriți la rândul lor și fiecare având câte 2, respectiv 3 copii **să ne construim câte o casă** [...] în opinia noastră urmând ca fiecare dintre noi să avem câte o curte de aproximativ 800 mp". Oricum, și **afirmația din contestație este contrazisă de situația de fapt** – prin actul de dezmembrare din anul 2005 terenul a fost împărțit în 17 loturi, dintre care 15 loturi destinate construirii și 2 loturi destinate accesului, *o asemenea lotizare depășind cu mult necesitățile locative ale unei familii*, chiar și așa lărgită, cum invocă contribuabilul, ceea ce face ca invocarea utilizării terenului în scopuri personale să capete caracter pro-causa.

Referitor la folosința de "intravilan arabil" a terenurilor se reține că aceasta nu are relevanță în speță întrucât sunt supuse taxării terenurile "construibile", definite de legiuitor ca fiind terenurile "**pe care se pot executa construcții**, conform legislației în vigoare", de unde reiese ca legiuitorul *nu a avut în vedere modalitatea concreta de utilizare a terenului la momentul realizării tranzacției (folosinta existenta)*, ci modalitățile posibile de utilizare permise de reglementările urbanistice în vigoare la momentul realizării tranzacției, respectiv **destinația permisă a terenurilor în scopul executării de construcții, stabilită prin documentațiile de urbanism aprobate**. Dacă legiuitorul ar fi avut în vedere folosința existentă a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor n-ar mai fi folosit expresia "se pot executa" în definirea terenurilor construibile, ci s-ar fi referit direct la categoria de folosința a terenurilor din momentul realizării tranzacțiilor. De altfel, sintagma de "teren constructibil" vizează tocmai terenurile pe care există posibilitatea edificării unei construcții, nu neapărat și valorificată de către cei interesați, așa cum este ea stabilită prin documentațiile de urbanism; or, destinația funcțională a zonei în care era situat terenul, era aceea de "locuire" cu indicatorii de urbanism (POT, CUT etc.) deja stabiliți.

Din acest motiv, nici eventuala folosire a terenului pentru agricultură pe perioada de la momentul întreprinderii măsurilor de valorificare activă în scop comercial a terenurilor (2005) și până la momentul înstrăinării propriu-zise (în perioada 2009-2012) nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în considerarea caracterului economic al tranzacțiilor contează măsurile luate de proprietari pentru valorificarea terenului, **evaluate prin prisma acțiunii proprietarului de tipul scop-mijloc**.

În plus, se reține că documentele prezentate în susținere nu clarifică situația utilizării terenului în discuție, respectiv: adeverința2014 face trimitere la utilizarea unui teren în suprafață de 7500 mp cultivat cu grau, porumb și lucernă, iar deciziile APIA se referă la campaniile agricole 2007-2008 pentru o exploatare agricolă în suprafață de 3,77 ha (37.700 mp), fără a rezulta că este vorba de terenul lotizat și vândut lot cu lot încă din anul 2009. Deși în contestație susține că terenurile înstrăinate nu se încadrau în categoria curți-construcții, contribuabilul nu oferă nicio explicație logică și pertinentă a faptului că în contractele de vânzare-cumpărare loturile de teren au fost vândute ca fiind încadrate în "intravilanul curți-construcții" al orașului Ox, în contractele autentificate notarial fiind înscrisă mențiunea "am citit personal cuprinsul prezentului contract".

Și invocarea așa-zisei aplicări neunitare a Codului fiscal pe motiv că proprietarii terenurilor sunt calificați ca persoane fizice pentru impozitul pe venit și comercianți pentru TVA, făcându-se abstracție că orice persoană care desfășoară o activitate are obligația de a se înregistra la registrul comerțului este neîntemeiată, în condițiile în care, pe de o parte, *noțiunea de "persoană impozabilă" are o semnificație autonomă în privința TVA față de restul impozitelor și taxelor din Codul fiscal* [a se vedea art. 125¹ din Codul fiscal care prevede "În înțelesul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:" și art. 7 alin. (1) din Codul fiscal care prevede că "în înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:"], iar pe de altă parte, conform art. 14 alin. (1) din Codul de procedură fiscală "veniturile, alte beneficii și *valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale*", iar conform art. 14 alin. (2) din același act normativ "**situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic**". Prin urmare, independent de înregistrarea ori neînregistrarea unui contribuabil la registrul comerțului sau de îndeplinirea ori neîndeplinirea altor cerințe legale pentru desfășurarea unei activități/realizarea unor tranzacții, organele fiscale sunt obligate să țină cont de conținutul economic al situațiilor de fapt verificate, pentru a le aprecia în raport de legislația fiscală aplicabilă. Totodată, analogia "impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal – taxa pe valoarea adăugată" nu are relevanță în speță, fiind vorba de impozite cu trăsături de fond și de formă total diferite (impozit direct vs. impozit indirect).

Referitor la lipsa de claritate a situației de fapt fiscale și a contradicțiilor dintre conținutul raportului de inspecție fiscală și anexe se rețin următoarele constatări:

- în anexa nr. 1 la raport sunt prezentate toate tranzacțiile imobiliare identificate ca fiind realizate de contribuabil în perioada 2009-2013, suma aferentă fiecărui contract în euro (unde a fost cazul), cursul valutar, suma în lei, baza impozabilă pentru TVA, TVA colectată și obiectul/detaliile tranzacției;

- din această anexă reiese cu claritate că s-a avut în vedere pentru stabilirea obligațiilor întreaga valoare a contractelor, că TVA a fost stabilită ca fiind inclusă în preț (cum, de altfel, și contribuabilul a convenit acest lucru cu cumpărătorii în cadrul a două contracte) și că nu a fost stabilită TVA pentru tranzacțiile cu terenuri scutite (terenuri extravilane, drum de acces) ori pentru tranzacții cu terenuri din patrimoniul personal, neincluse în sfera TVA (cum sunt, terenurile din categoria "curți-construcții" dobândite în urma reconstituirii dreptului de proprietate");

- în raport (pg. 9 – fila 118 din dosar) este indicată cu claritate atât momentul în care a fost depășit plafonul de scutire (prin contractul de vânzare-cumpărare nr. cvcdp/13.04.2009), cât și momentul până la care trebuia să solicite înregistrarea în scop de taxă (10.05.2009) și momentul de la care trebuia să aplice TVA (01.06.2009);

- în cazul contractului de vânzare-cumpărare nr. /10.05.2011 la pg. 5 din raport (fila 122 din dosar) este menționată suma de S1 lei ca fiind prețul vânzării încasat, iar în anexa nr. 1 (fila 12 din dosar) este menționată aceeași sumă în coloana cu suma tranzacțiilor în lei (adică baza impozabilă plus TVA), în timp ce suma de S2 lei este menționată în coloana cu bazele impozabile (adică baza impozabilă fără TVA), nefiind vorba de nicio contradicție între constatări, mai ales în raport este menționat cu suficientă claritate că este vorba de prețurile încasate în urma tranzacțiilor, nu de baze impozabile, care sunt detaliate în anexa nr. 1.

Ca atare, susținerile contribuabilului sunt fără niciun suport, fiind contrazise de documentația din dosarul cauzei.

Pentru cele reținute în precedent urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația contribuabilului PX pentru TVA aferentă tranzacțiilor imobiliare în sumă de V lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de M+P lei

Cauza supusă soluționării este dacă pentru diferențele de TVA stabilite în urma inspecției fiscale și reținute ca fiind datorate în urma inspecției fiscale contribuabilul datorează accesoriile aferente.

În fapt, prin decizia de impunere nr. dcztv/aa.bb.cc contribuabilul PX a fost obligat la plata accesoriilor în sumă de M+P lei aferente debitului în sumă de V lei pentru perioada 26.07.2009-15.07.2015, din care M lei dobânzi de întârziere și P lei penalități de întârziere.

Prin contestația formulată contribuabilul reclamă, pe lângă nedatorarea debitului și a accesoriilor aferente, și stabilirea eronată a majorărilor de întârziere în decizia de impunere în raport de calculul accesoriilor din anexa la raportul de inspecție fiscală.

În drept, conform art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

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

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" si "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Nivelul dobanzii de intarziere stabilit prin O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr.

88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora contribuabilul PX datorează diferențele suplimentare de TVA stabilite în urma inspecției fiscale, rezulta ca acesta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7 alin. (1) pct. 20, art. 125¹ alin. (1) pct. 18, art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1), (2), (9) și (10), art. 141 alin. (2) lit. f), art. 152 alin. (1) și (6) și art. 153 alin. (1) lit. b), alin. (6) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2007, pct. 3 alin. (1) și (6) și pct. 62 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 modificările și completările ulterioare, art. 174-176 din Codul de procedură civilă și art. 2 alin. (3), art. 9, art. 14, art. 17, art. 43, art. 44, art. 46, art. 48¹, art. 107, art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge contestația formulată de domnul PX împotriva Deciziei privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nr. dcztv/aa.bb.cc emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov cu privire la TVA și accesorii aferente în sumă de OT lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.