

DECIZIA nr. 709 din 2014
privind solutionarea contestatiei formulata de persoana fizica x,
inregistrata la D.G.R.F.B sub nr. x.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov prin adresa nr.x.2014, înregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/07.04.2014, asupra contestației formulată de persoana fizica x, cu domiciliul in com. x jud. Ilfov si sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la avocat x cu sediul in Bucuresti, str. X,sector 2.

Obiectul contestatiei, formulata prin avocat x, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x.2014 il constituie Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr.x/10.02.2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala din x.2013 si comunicata sub semnatura in data de x.2014, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei, reprezentand TVA in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) 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 doamna x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Doamna x contestă Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr.x/10.02.2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Judeteana a Finantelor Publice a Judetului Ilfov - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice, invocand următoarele:

- prin inspectia fiscala s-a stabilit ca operatiunea de vanzare a dreptului de proprietate ce face obiectul contractului de vanzare-cumparare nr.x/04.08.2008 este supusa taxarii;

- calitatea de platitor de taxa poate fi asimilata unei persoane numai atunci cand exista caracterul de continuitate astfel cum prevad dispozitiile art.127 alin.(1) si alin.(2) din Codul fiscal si nu se regaseste in cazul de fata;

- la momentul autentificarii actului, respectiv a incasarii sumei pentru care s-a retinut obligatia platii TVA nu existau norme metodologice pentru stabilirea taxei, moment la care nicio persoana fizica din Romania nu platea TVA in cazul vreunei astfel de instrainari a dreptului de proprietate;

- este prescris dreptul de stabilire a obligatiei de plata la mai mult decat 5 ani;

- nu au fost avute in vedere nici inscrisurile depuse pentru a justifica necesitatea sumei incasate.

Fata de argumentele prezentate, contestatara solicita admiterea contestatiei.

II. Prin raportul de inspecție fiscală din 07.02.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala nr.x/10.02.2014, organele de inspecție fiscală ale Administratiei Judeteana a Finantelor Publice a Judetului Ilfov - Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2008-31.12.2012.

In aceasta perioada doamna x a realizat un numar de 5 de tranzactii, respectiv 5 operațiuni de vânzări de terenuri intravilane si extravilane si o tranzactie cu un apartament (x

lei), care reprezintă activități economice desfășurate în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, respectiv operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, desfășurate de o persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) și alin.(2), art.128 alin.(1), art.134¹, art.152 din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În baza art.152 alin.(1) și alin.(6) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică **x**, în calitate de persoană impozabilă stabilită în România, trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent începând cu data de **01.07.2008**, data depășirii plafonului de scutire de 35.000 euro fiind în luna mai 2008, prin încheierea contractului de vânzare-cumpărare nr.x/14.05.2008 în valoare de **x** lei.

Contribuabila nu s-a înregistrat platitor de TVA începând cu data de 01.07.2008.

În perioada 01.07.2008-31.12.2012, organul fiscal a constatat că valoarea tranzacțiilor în sfera de aplicare a TVA este în suma de **x** lei, careia îi corespunde TVA aferent în suma de **x** lei.

În anul 2008, organul de control a constatat că a fost vândut dreptul de proprietate asupra terenului intravilan curți-construcții în baza contractului de vânzare-cumpărare nr.x/04.08.2008, la prețul de **x** euro, echivalentul a **x** lei stabilind TVA colectată aferentă operațiunii în suma de **x** lei și TVA de plată în suma de **x** lei.

Pentru neplata TVA s-au calculat majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente pe perioada 25.10.2008-04.02.2014 în suma totală de **x** lei.

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

Perioada verificată este 01.01.2008-31.12.2012.

3.1. Referitor la invocarea stabilirii obligațiilor fiscale pe perioada prescrisă

Cauza supusă soluționării este dacă este întemeiată excepția prescripției ridicată de contestatar cu privire la dreptul organului fiscal de a stabili TVA, în condițiile în care, termenul de prescripție este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91, cu posibilitatea de suspendare pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale, iar inspecția fiscală a fost suspendată în perioada 21.01.2014-03.02.2014.

In fapt, inspecția fiscală s-a efectuat în baza Avizului de inspecție fiscală înregistrat DGFPJ Ilfov sub nr. x/11.10.2013, prin care s-a comunicat contribuabilei efectuarea inspecției fiscale începând cu data de 28.10.2013. Avizul de inspecție fiscală a fost comunicat prin poșta fiind confirmat de primire la data de 15.10.2013.

În baza referatului pentru suspendarea inspecției fiscale nr.x/23.01.2014, la data de 21.01.2014 inspecția fiscală a fost suspendată deoarece **x** nu s-a putut prezenta la discuția finală, motivând faptul că este plecată din localitate până la 26.01.2014.

Prin adresa nr. x/29.01.2014 s-a comunicat contribuabilului prin semnatura de primire reluarea inspecției fiscale începând cu data de 03.02.2014, iar inspecția fiscală a fost materializată în raportul de inspecție fiscală din 07.02.2013, ce a stat la baza deciziei de impunere contestate.

In drept, în ceea ce privește dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale, potrivit dispozițiilor art. 23 și art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"**Art. 23** - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin.(1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata."

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

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) începe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel. (...)."

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand timpul în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de obligatii fiscale, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

Din coroborarea acestor dispozitii legale rezulta ca data la care se stabileste baza de impunere a TVA pentru anul 2008 este 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala; in cazul taxei pe valoarea adaugata termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatia fiscala incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabilul avea obligatia de a depune decontul de TVA, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila, respectiv in anul 2009, iar **termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili in sarcina contribuabilei TVA aferenta anului 2008 începe sa curga de la data de 1 ianuarie 2009.**

Referitor la conditiile de suspendare a inspectiei fiscale si la durata efectuarii acesteia, avand in vedere perioada verificata, in speta sunt aplicabile normele legale în vigoare la data producerii suspendarii termenului de prescriptie, respectiv art.92, art.98 si art.104 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"**Art. 92** - (1) Termenele prevazute la art. 91 se întrerup si se suspenda în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru întreruperea si suspendarea termenului de prescriptie a dreptului la actiune potrivit dreptului comun.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului de stabilire a obligatiei fiscale se suspenda pe perioada cuprinsa între **momentul începerii inspectiei fiscale si momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale.**"

"**Art. 98** - (1) Inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale."

"**Art.104** - (3) **Perioadele în care derularea inspectiei fiscale este suspendata nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) si (2).**

(4) Conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide suspendarea unei inspectii fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Conditiiile si modalitatiile de suspendare a unei inspectii fiscale se vor stabili prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei si finantelor si al ministrului internelor si reformei administrative, în cazul inspectiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevazute la art. 35, care se publica în Monitorul Oficial al României, Partea I. "

Astfel, potrivit Ordinului presedintelui ANAF nr. 467/2013 privind conditiile si modalitatiile de suspendare a inspectiei fiscale, in vigoare pana la data verificarii:

“**Art. 2.** - Inspekția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

f) la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariției unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecție fiscală. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată;

k) pentru solicitarea de informații sau documente de la alte instituții sau terți, în legătură cu obiectul inspecției fiscale, ori pentru finalizarea altor acțiuni de control la același contribuabil care pot influența rezultatele inspecției fiscale în curs;

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

Art. 5. - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea (...)

Art. 9. - (1) Acțiunile de inspecție fiscală suspendate în baza prevederilor **art. 2** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale se vor relua în condițiile prevăzute la **art. 5 și 7.**

(2) Pentru acțiunile de inspecție fiscală de la alin. (1), termenele prevăzute de art. 5 lit. a) **pct. 3**, lit. g) **pct. 2** sau lit. k) **pct. 3** încep să curgă de la data intrării în vigoare a prezentului ordin. “

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

In speta, din cuprinsul raportului de inspecție fiscală din 07.02.2013 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, rezulta că inspecția fiscală a început la data de 28.10.2013, iar prin adresa nr. x/23.01.2014 contribuabilul a fost instiintat că, în baza art.2 din Ordinul președintelui ANAF nr. 467/2013 inspecția fiscală se suspenda începând cu data de 21.01.2014.

Din documentele transmise de AJFP Ilfov prin adresa nr.x/03.04.2014, înregistrată la DGRFPB sub nr. x/07.04.2014 rezulta că, prin adresa nr. x/23.01.2014 organul fiscal a comunicat contribuabilului, prin e-mail în data de 27.01.2014, suspendarea inspecției fiscale începând cu data de 21.01.2014.

Cu privire la reluarea inspecției fiscale contribuabilul a fost instiintat prin adresa nr. x/09.01.2014, comunicată contribuabilului sub semnatura de primire și prin e-mail în data de 03.02.2014.

Prin urmare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contestatului cu privire la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, având în vedere următoarele considerente:

1. La art.92 din Codul de procedura fiscală, legiuitorul a prevăzut în mod expres **faptul ca inspecția fiscală poate fi suspendată cu acordul** conducătorului inspecției fiscale, în condițiile și modalitățile stabilite prin ordin al președintelui ANAF, **în acest caz termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale urmand a fi suspendat pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale**, aceste perioade nefiind incluse în calculul duratei acesteia, iar la art.104 din acest act normativ faptul că, **durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției.**

2. In prezenta cauza, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul DGFP a judetului Ilfov au procedat la suspendarea inspectiei fiscale, la solicitarea contribuabilei.

Prin adresa nr. x/23.01.2014, contribuabila a fost instiintata asupra masurii de suspendare, in conformitate cu normele legale privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, respectiv cu dispozitiile art.2 din Ordinul presedintelui ANAF nr. 467/2013, iar prin adresa nr. x/29.01.2014 i s-a comunicat reluarea inspectiei fiscale.

3. Prin contestatia formulata, contestatara nu face dovada ca a atacat instiintarea de suspendare si nici instiintarea de reluare a inspectiei fiscale, in situatia in care a considerat ca era prejudiciata de luarea acestor masuri, desi potrivit prevederilor legale avea aceasta posibilitate.

In atare conditii, este nejustificata observatia contestatarii cu privire la prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale.

Avand in vedere aspectele prezentate, intrucat, in speta, organul fiscal a emis decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.02.2014, aceasta fiind comunicata contestatarii in data de 27.02.2014, rezulta ca dreptul organului fiscal de a stabili taxa pe valoarea adaugata pentru 2008, ca urmare a stabilirii calitatii de persoana impozabila platitoare de TVA de catre inspectia fiscala incepand cu data de 01.07.2008, pe baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala din 07.02.2013, nu era prescris la data comunicarii deciziei de impunere contestate, cursul prescriptiei fiind suspendat pe perioada scursa intre data inceperii inspectiei fiscale, respectiv 28.10.2013 si data emiterii deciziei de impunere, respectiv 10.02.2014, astfel incat invocarea de catre contestatara a faptului ca organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea pe perioada prescrisa este neintemeiata, contestatia contribuabilei x fiind neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada mai 2008-ianuarie 2012 constând în vânzari de imobil si terenuri, persoana fizica x datoreaza taxa pe valoarea adaugata, în conditiile în care a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata.

În fapt, conform constatarilor din anexa nr.2 la Raportul de inspectie fiscala nr. x/10.02.2014, in perioada 2008 - 2012, persoana fizica x a realizat un numar de 5 tranzactii imobiliare constand in vanzarea de imobile si terenuri extravilane si intravilane din patrimoniul personal in valoare totala de x lei, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

* in anul 2008 a realizat x tranzactii, din care: x cu terenuri extravilane, x cu terenuri intravilane si un apartament, in valoare totala de x lei;

* in anul 2012 a realizat o tranzactie cu constructie in valoare totala de x lei;
aceasta activitate avand caracter de continuitate.

Pentru un numar de x contracte de vanzare-cumparare incheiate in perioada 2008-2012, nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

In luna mai 2008, cifra de afaceri realizata de x, in suma de x lei (x euro) a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro prevazut de art. 152 alin. 1 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, prin incheierea contractului nr. x/14.05.2008 reprezentand vanzare apartament, motiv pentru care urma sa devina persoana impozabila

platitoare de TVA incepand cu data de 01.07.2008, contribuabila avand obligatia inregistrarii ca platitor de TVA pana la data de 01.07.2008.

Astfel, organele de inspectie fiscala, avand in vedere prevederile art. 152 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal au constatat ca persoana fizica Dumitrache Petra a depasit plafonul de scutire TVA, incadrandu-se in categoria persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA incepand cu data de **01.07.2008**, data pana la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA fiind 10.06.2008.

Intrucat prin Raportul de inspectie fiscala din 07.02.2013, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice a Judetului Ilfov a constatat ca operatiunile realizate de x reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. x/10.02.2014, prin care s-au stabilit in sarcina contestatarei, urmatoarele obligatii de plata:

- x lei - taxa pe valoarea adaugata;
- x lei - majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA;
- x lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

TVA in suma de x lei a fost calculata asupra tranzactiei efectuata prin contractul nr.x/04.08.2008, asa cum rezulta din anexa nr.2, reprezentand vanzarea unui teren intravilan curti-constructii in valoare de x lei, prin aplicarea cotei de TVA 19% asupra bazei impozabile in suma de x lei ($x \text{ lei} \times 19\% = x \text{ lei}$).

Organele de inspectie fiscală au acordat drept de deducere a sumei de x lei si au stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentară datorată de persoana fizica x în sumă de x lei, scadenta la 25.10.2008.

În drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în anul 2008 :

Art.126 -1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:

- a)** operatiunile 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, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României, in conditiile în care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art. 127 alin. 1, iar livrarea bunurilor rezulta din una din **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. 2.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiuitor, ceea ce inseamna ca neindeplinirea unei singure conditii determina neincadrarea operatiunilor in categoria **operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.**

Asadar, printr-o interpretare *per a contrario* o operatiune nu este impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, respectiv operatiunea nu se cuprinde in

sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, daca cel putin una din conditiile prevazute la lit.a)-d) art.126 alin.(1) din Codul fiscal nu este indeplinita, asa cum reglementeaza insusi legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), in functie de perioada incidenta operatiunilor in cauza, din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Neîndeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.1 conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila pe perioada 01.01.2008 - 31.12.2012:

„(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 alin.(2) al art.127 enuntat mai sus incepând cu data de 01.01.2007, legiuitorul, prin normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizari suplimentare, stipulate la pct.2 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.[...].”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru alte operatiuni decat vanzarea de bunuri utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor 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 este 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 în sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata în conditiile în 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 explicita legiuitorul prin norme, în aplicarea prevederilor art. 127 alin.(1), persoanele fizice nu se considera ca realizeaza o activitate economica în sfera de aplicare a taxei atunci când obtin venituri din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care au fost folosite de catre acestea pentru scopuri personale.

Art. 7 alin. (1) pct. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

“Definitii ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarea semnificație (...)

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica.

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, este considerată "**persoana**" ce intră sub incidența prevederilor Codului fiscal "**orice persoana fizica sau juridica**".

În situația în care persoana fizică este considerată persoana impozabilă conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie să declare potrivit art. 153 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 01.01.2008-31.12.2008:

“Art. 153-1) 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 taxă 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;”

Potrivit art. 152 din Codul fiscal, în forma aplicabilă în 2008:

Art. 152. - (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 prestațiilor 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).”

(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 accesorii aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

(7) După atingerea sau depășirea plafonului de scutire sau după exercitarea opțiunii prevăzute la alin. (3), persoana impozabilă nu mai poate aplica din nou regimul special de scutire, chiar dacă ulterior realizează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de scutire.”

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația declarării începerii activității sale ca persoana impozabilă, precum și obligația înregistrării ca

platitor de taxa pe valoarea adaugata în regim normal în situatia 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, 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, începând cu anul 2007, reglementeaza 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, potrivit pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal:

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

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe 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 identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; “

Având în vedere aceste prevederi legale, în 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, vor 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.**

Pentru operatiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata sau care nu sunt supuse cotei reduce a taxei pe valoarea adaugata, se aplica cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, in conformitate cu prevederile art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce.”

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Este considerata livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca si un proprietar.”

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, respectiv pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza OUG nr.106/2007, punctul 51, potrivit caruia:

“(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 construitil. (...).”

Prin urmare rezulta ca in ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, dupa data de 1 ianuarie 2007, vanzarea de constructii si terenuri este scutita de taxa pe valoarea adaugata cu exceptia vanzarilor de terenuri construibile si constructii noi, conform art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, de unde rezulta ca tranzactia efectuata de contestatara in baza contractui nr. x/04.08.2008 nu se incadreaza in exceptie.

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 terenuri si constructii, 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, deoarece realizeaza fapte de comert, asa cum prevede si Codul Comercial.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala nr. x/10.02.2014 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in perioada 2008-2012, persoana fizica x un numar de x tranzactii imobiliare constand in vanzarea unui imobil si vanzari de terenuri din patrimoniul personal, in baza contractelor de vanzare-cumparare autentificate de notari publici, dupa cum urmeaza:

* in anul 2008 a realizat un numar de x tranzactii , astfel:

- o tranzactie cu un apartament in valoare de x lei - contract nr.x/14.05.2008;
- o tranzactie cu un teren extravilan in valoare de x lei - contract nr.x/13.06.2008;
- o tranzactie cu un teren intravilane curti-constructii, in valoare totala de x lei- contract nr. x/04.08.2008;
- o tranzactie cu un teren extravilan arabil, in valoare totala de x lei- contract nr. x/03.10.2008;

* in anul 2012 a realizat o tranzactie cu constructie fara acte si teren intravilan, in valoare totala de x lei – contract nr.x/18.01.2012.

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in perioada 2008-2012 in suma totala de x lei, pentru care conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, data depasirii plafonului de scutire de 35.000 euro, prevazut de art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data **01.07.2008**.

Organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea TVA datorata pentru operatiunile impozabile efectuate prin contractele incheiate incepand cu data de 01.07.2008 (contract nr. x/04.08.2008 in valoare de 147.748 lei).

Pentru tranzactiile efectuate cu terenuri (x contracte de vanzare-cumparare contract nr. x/03.10.2008 si contract nr.x/18.01.2012) nu a fost stabilita TVA, intrucat acestea indeplinesc conditiile prevazute de art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal pentru a fi scutite.

Se retine ca operatiunile realizate de asocierea reprezentata de persoana fizica x reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care persoana avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în cursul anului 2008.

Ca urmare, pentru perioada cuprinsa intre data la care persoana fizica trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA (10.06.2008), respectiv data la care a devenit

platitor (01.08.2008) si data constatarii abaterii, organele de inspectie fiscala au solicitat plata taxei pe valoarea adaugata conform art.152 alin.(6) din Codul fiscal.

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus, in vigoare incepand cu anul 2008, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de x lei, in conditiile in care pe acest an persoana fizica **x** care realiza tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, ar fi avut obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, deoarece aceste vanzari nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare aferente perioadei, respectiv aceste operatiuni nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada 2008-2012 de catre asocierea reoprezentata de persoana fizica **x**, respectiv tranzactionarea a x bunuri imobile, rezulta ca **acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Intentia contestatorului de a desfasura activitate economica si cu caracter de continuitate este evidenta, avand in vedere ritmicitatea incheierii tranzactiilor pe toata perioada supusa verificarii. Mai mult, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei contestatarea a realizat achizitii succesive de terenuri pe care le-a alipit si ulterior le-a vandut (a se vedea contractul de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/13.06.2008).

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada **x** a avut **calitate de persoana impozabila**, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie **sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA** pentru activitatea desfasurata ca persoana impozabila.

In concluzie, pentru aceste tranzactii imobiliare persoana fizica avea obligatia sa colecteze si sa plateasca la buget taxa pe valoarea adaugata pe care ar fi trebuit sa o colecteze pentru aceste livrari, intrucat printr-o interpretare *per a contrario*, deoarece **persoana impozabila x**, in intreaga perioada verificata **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica pentru anul 2008, intrucat numai incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Se retine ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, aceasta obligatie nu a fost indeplinita de catre contribuabila.

Ca urmare nu poate fi retinut argumentul contestatarei ca activitatea in speta **nu are caracter de continuitate**, întrucât vânzarea succesiva a mai multor bunuri imobile, constand in terenuri si constructii în decursul perioadei verificate în scopul obtinerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

In acelasi sens s-a pronuntat directia de specialitate din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala privind spete similare.

Or, asa cum s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala, contribuabila a realizat, in perioada 2008-2012, un numar de x tranzactii constand in vanzari de imobile si terenuri, efectuate in mod succesiv, intrucat fiecare tranzactie a facut obiectul cate unui contract de vanzare-cumparare distinct.

Prin urmare, contribuabila a realizat in perioada analizata mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de imobile (terenuri), fapt ce determina caracterul de continuitate al operatiunii, dat de existenta contractelor succesive de vanzare a acestora, **contrar sustinerilor acesteia**, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoana impozabila, **x** avea obligatia potrivit prevederilor art.152 alin. (6) „să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.”

Intrucat, inspectia fiscala a constatat ca persoana fizica nu s-a înregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, conform prevederilor art. 152 alin. (1), se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au calculat taxa pe valoarea adaugata 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, pana la data de 10.06.2008 când persoana fizica avea obligatia de a se înregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, urmand sa devina platitor de TVA incepand cu data de 01.07.2008, conform prevederilor art. 152 alin. 3 din Codul fiscal.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal confera dreptul autoritatilor fiscale baza legala pentru reconsiderarea tranzactiilor, tinand cont de scopul acestora si nu a formei juridice pe care o imbraca, cand stabilesc un impozit.

In consecinta, avand in vedere ca persoana fizica are calitate de persoana impozabila din data de **01.07.2008**, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constand in vanzarea de terenuri, rezulta ca operatiunile efectuate de catre acesta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile depasiri plafonului de scutire de 35.000 euro.

Totodata, nu poate fi retinuta observatia contestatarei ca nu existau norme metodologice pentru stabilirea taxei avand in vedere ca prin normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal legiuitorul aduce precizari privind modul de aplicare a dispozitiilor referitoare la **calitatea de persoana impozabila a persoanelor fizice** care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri **daca se constata ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate**, stabilite prin Codul fiscal, iar potrivit principiului de drept “nemo censetur ignorare legem” contestatarul nu poate invoca in sustinerea contestatiei necunoasterea legii.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale în materie si de faptul ca in sustinerea cauzei contestatara nu a prezentat documente care sa modifice aspectele constatate de inspectia fiscala, desi potrivit art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal si corect au stabilit în sarcina persoanei fizice **x** taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta tranzactiei constând în vânzarea terenului intravilan curti-constructii în 2008, motiv pentru care pentru se va respinge ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere nr. x/10.02.2014.

3.3. Cu privire la majorarile/dobanzile de intarziere aferente TVA in suma de x lei si penalitatile de intarziere in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect prin Decizia de impunere nr. x/10.02.2014 accesorii de plata in suma de x lei, in conditiile in

care la punctul 3.2. din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA în suma de x lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. x/10.02.2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov a stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de x lei, calculate pentru perioada 25.10.2008-04.02.2014.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente 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, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30.06.2010** dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"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) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv."

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

Incepand **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin O.U.G. nr. 39/2010:

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

(...)

(4) Dobânzile se stabilesc prin decizii întocmite în conditiile aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, cu exceptia situatiei prevazute la art. 142 alin. (6)."

"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.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

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

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"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.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Incepand cu 01.07.2013 art. 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013, astfel:

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/10.02.2014 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatarei de majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar de plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor se va respinge contestatia si pentru accesoriile in suma de x lei, conform principiului de drept **“accessorium sequitur principalem”**.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7, art.126, art.127, art.128, art.140, art.141, art.152 si art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.62 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.23, art.91, art.92, art.98, art.104, si, art.119, art.120, art. 120¹ si art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, valabila incepand cu data de 31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare,

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de persoana fizica **x** impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. x/10.02.2014 emisa de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov pentru suma totala de x lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de x lei si accesorii in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

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