

DECIZIA nr. 314 / 2012
privind solutionarea contestatiei depusa de doamna X
înregistrata la DGPMB sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 3, prin adresa nr. x, inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x, asupra contestatiei formulata de persoana fizica X, cu domiciliul în Bucuresti, BD nr. , bl. , sc. , ap. , sector 3.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la data de **21.04.2012** si inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. x/28.02.2012, comunicata sub semnatura la data de **22.03.2012**, prin care s-au stabilit in sarcina persoanei fizice X obligatii de plata in suma totala de **y lei**, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata in suma de **y1 lei** si accesorii in suma de **y2 lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

Decizia de impunere contestata a fost emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.02.2012 incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala - Persoane Fizice din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 3.

Constatând ca sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de persoanele fizice X.

I. Prin contestatia formulata, contribuabila solicita anularea deciziei de impunere si a raportului de inspectie fiscala si exonerarea de la plata sumelor retinute la pct.5.1 din decizie.

AFP sector 3 a intocmit procesul verbal nr. x/16.04.2010 prin care s-a pus in vedere d-nei X si d-nului X V punerea la dispozitia organelor de control a actelor privind transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal efectuate in perioada 2006-2010, pana la data de 17.05.2010, in baza carora s-a retinut ca pentru perioada 2008-2009 au fost indeplinite conditiile prevazute de art.126 alin.1 din Codul fiscal, fiind obligata sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu luna mai 2008 cand a fost depasit plafonul de 35.000 euro, conform contractului nr. x /30.05.2008.

Contestatarul considera ca, fata de cele retinute de organele fiscale nu datoreaza sumele retinute in sarcina sa, intrucat potrivit art.126 si art.127 nu este indeplinita una din conditiile cerute de lege, respectiv caracterul de continuitate, care presupune desfasurarea de activitati pe o perioada mai indelungata; or pe anul 2008 au fost efectuate tranzactii doar pe o perioada de 4 luni, in coproprietate cu X V si ML.

De asemenea, din analiza contractului de vanzare-cumparare nr. x/26.06.2008 se vede ca nu este indeplinita conditia privind obtinerea de venituri, imobilul ce face obiectul acestui contract neavand scop economic ci scop personal, fiind achizitionat de un membru al familiei.

Organele fiscale nu au luat in considerare aplicarea cotei reduse de 5% conform art.140 din codul fiscal, pentru contractele nr.x/30.01.2009 si nr.x/11.05.2009 privind vanzarea a doua apartamente situate in mun. Ploiesti, vanzatori X si V si LM.

Contribuabila invoca nerespectarea prevederilor art.43 si art.46 din Codul de procedura fiscala privind numele si prenumele contribuabilului, decizia de impunere nr.24/28.02.2012 fiind emisa doar pe numele contestatarei si retinuta intreaga suma in sarcina sa, desi jumatare ii revine lui X V.

Prin urmare, doamna X solicita anularea deciziei de impunere sau daca se considera ca este corect intocmita si ii poate fi opozabila si lui X V, contestatia se considera formulata si de acesta cu insusirea apararilor de mai sus.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/28.02.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x28.02.2012, prin care au stabilit in sarcina doamnei X urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;
- y2 lei - majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de întârziere aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contribuabila, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatara si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

Perioada supusa verificarii: 01.01.2008 - 31.10.2011.

3.1. Referitor la suma de y1 lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca, pentru tranzactiile efectuate în perioada mai 2008 - mai 2009 constând în vânzari de apartamnete, asocierea reprezentata de 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 Raportul de inspectie fiscala nr. x/28.02.2012, in perioada mai 2008-mai 2009, asocierea celor doua persoane fizice X si X V a realizat, in cota de 50%, impreuna cu LM, in cota de 50%, in calitate de coproprietari, un numar de 16 tranzactii imobiliare constand in vanzari de apartamente din patrimoniul personal, dupa cum urmeaza:

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/30.05.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/04.06.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/17.06.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/26.06.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;
- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/26.06.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/30.06.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de lei, vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de 0 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/01.07.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y1 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/09.07.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y2 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr. x/09.07.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de Y3 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/12.08.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y4 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/08.09.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y5 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/23.09.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y6 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/24.09.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y7 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/26.09.2008, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y8 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/30.01.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y9 lei;

- conform contractului de vanzare-cumparare nr.x/11.05.2009, valoarea tranzactiei efectuate a fost in suma de euro (echivalentul a lei), vanzatori: 1/2 L M si 1/2 sotii X si X V (lei), valoarea TVA colectata fiind in suma de y10 lei.

Pentru tranzactiile efectuate in perioada mai 2008 - mai 2009 de asocierea dintre persoanele fizice X si X V, in cota de 50% din valoarea tranzactiilor efectuate, in suma totala de lei, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/28.02.2012, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 a constatat ca operatiunile realizate de asocierea dintre persoanele fizice X si X V reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care asocierea dintre cele doua persoane avea obligatia de a se înregistra ca platitoare de TVA dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile în decursul unui an fiscal, la data de 30.05.2008, respectiv la data semnarii contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/30.05.2008 si incasarii sumei de euro (echivalentul a lei), vanzatorii detinand in cote egale dreptul de proprietate, respectiv: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V, valoare din care cota de 50%, respectiv suma de 273.742 lei revine sotilor X si X V.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/28.02.2012, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina doamnei X, reprezentanta asocierii, in baza art.141 alin.2 lit.f) si art.152 alin.(6), respectiv art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, urmatoarele obligatii de plata:

- y1 lei - taxa pe valoarea adaugata;

- y2 lei - majorari/dobanzi de întârziere si penalitati de întârziere aferente TVA.

În drept, in ceea ce priveste sfera operatiunilor impozabile potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile începând cu anul 2007:

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele 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 plata;

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

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute 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 în 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 în 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 în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata**, daca cel puțin 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 începând cu data de 01.01.2007:

„(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, 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.[...]"

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 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**”.

Începând cu data de 01.01.2007, în 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 pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

18. **persoana impozabila** are înțelesul art. 127 alin. (1) si reprezinta **persoana fizica**, grupul de persoane, institutia publica, persoana juridica, precum si orice entitate capabila sa desfasoare o activitate economica;(…)

20. persoana neimpozabila reprezinta persoana care nu îndeplineste 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.**”

În situatia în care persoana fizica este considerata persoana impozabila conform art. 127 alin. 1, aceasta trebuie sa solicite potrivit art.152 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila începand cu 2007, înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) si alin (6) si art. 153 (1), alin (6) si alin.(7) din Codul fiscal, în forma aplicabila începand cu anul 2007:

“**Art.152(1)** - Persoana impozabila stabilita în România, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui 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 livrarilor 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. [...]** Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. **Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.**

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;** (...).

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

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

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri declarată sau realizată este superioară sumei de 35.000 euro, regimul de scutire de taxă pe valoarea adăugată operând asupra întregii activități a persoanei impozabile, indiferent că operațiunile desfășurate provin din operațiuni taxabile, scutite cu drept de deducere, scutite fără drept de deducere sau din operațiuni care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu anul 2007, reglementează situația persoanelor impozabile care au depășit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea ca platitori de taxă pe valoarea adăugată în regim normal.

Astfel, potrivit pct. 62 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, aplicabile începând cu 2007:

“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 impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost înregistrata normal în scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa între data la care persoana respectiva ar fi fost înregistrata în scopuri de taxa daca ar fi solicitat în termenul prevazut de lege înregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxa 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 reduse 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, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007:

„(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 reduse.”

Potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2007

“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.

In ceea ce priveste incadrarea vanzarilor de constructii noi, dispozitiile legale prevad urmatoarele:

- pentru perioada 01.01.2007 – 31.12.2007, potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat in baza punctului 109 din Legea nr.343/2006, 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 constructibil, **daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** 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;[...]”

- pentru perioada 01.01.2008 – 31.05.2009, 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 constructibil. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

(...) 3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta înseamna livrarea efectuata cel târziu pâna la data de 31 decembrie a anului urmator anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, în urma transformarii; (...).“

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 în raportul de inspectie fiscala nr. x/28.02.2012 si din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, in anul 2008 si in anul 2009, persoanele fizice X si X V au realizat tranzactii constand in vanzari de apartamente din imobilul situat in municipiul Ploiesti, str.V nr. , judetul Prahova, construit in baza autorizatiei de construire nr. x/02.07.2007 emisa de Primaria municipiului Ploiesti pe terenul in suprafata de x mp aflat in intravilanul municipiului Ploiesti, dobandit in indiviziune si cote parti egale, astfel: 1/2 LM si 1/2 sotii X si X V, conform actului de dezmembrare si contractului de vanzare-cumparare autetntificat sub nr.x/23.11.2007 de BNPA “TM si TIA”, dupa cum urmeaza:

- apartamentul 16, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/30.05.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 9, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/04.06.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 4, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/17.06.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare, iar diferenta de euro pana la data de 07.06.2009;

- apartamentul 2, in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.2009/26.06.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii antecontractului de vanzare-cumparare din data de 18.06.2008, iar diferenta de euro prin credit de la BCR conform contractului de credit din data de 10.06.2008;

- apartamentul 12, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/26.06.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii antecontractului de vanzare-cumparare din data de 15.02.2008, iar diferenta de euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 5, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/30.06.2008, valoarea tranzactiei in suma de lei, incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 11, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/01.07.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare ;

- apartamentul 1, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/09.07.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii antecontractului de vanzare-cumparare din data de 23.04.2008, iar diferenta de euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 8, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. x/09.07.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data

autentificarii antecontractului de vanzare-cumparare din data de 06.03.2008, iar diferenta de euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 10, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/12.08.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare, iar diferenta de euro urmeaza a fi incasati pana la data din data de 30.06.2008;

- apartamentul 19, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/08.09.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 13, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/23.09.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare;

- apartamentul 17, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/24.09.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data 10.09.2008, iar diferenta de euro prin credit ipotecar, la data inscrierii in cartea funciara a ipotecii la Bancpost SA Prahova;

- apartamentul 3, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/26.09.2008, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare, iar diferenta de euro conform contractului de credit din data de 26.09.2008 incheiat cu D.... Credit IFN SA;

- apartamentul 15, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/30.01.2009, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), din care euro incasati la data autentificarii antecontractului de vanzare-cumparare din data de 17.12.2008, iar diferenta de euro conform contractului de credit din data de 30.01.2009 incheiat cu U... Credit Bank SA;

- apartamentul 14, in baza contractului de vanzare-cumparare nr.x/11.05.2009, valoarea tranzactiei in suma de euro (echivalentul a lei), incasati la data autentificarii contractului de vanzare-cumparare.

Rezulta o valoare a tranzactiilor efectuate in anii 2008-2009 in suma totala de 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 Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv data la care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA este data de **01.07.2008**.

Se retine ca operatiunile realizate de persoanele fizice X si X V reprezinta operatiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata si pentru care asocierea dintre cele doua persoane 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 01.07.2008-11.05.2009, respectiv intre data la care asocierea persoanelor fizice trebuia sa solicite inregistrarea ca platitoare de TVA si data inregistrarii, 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 pe anii 2008-2009, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de y1 lei, in conditiile in care pe aceasta perioada persoanele fizice care realizau 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.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: „**activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate**, iar intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice” si analizand operatiunile efectuate in perioada mai 2008 - mai 2009 de catre persoanele fizice X si X V, respectiv tranzactionarea a 16 apartamente, rezulta ca **aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice**, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus. De altfel, asa cum rezulta din contractele de vanzare-cumparare existente la dosarul cauzei, intentia de a desfasura activitate economica rezulta, fara dubiu, inca din anul 2007, in conditiile in care constructiile vandute au fost edificate potrivit autorizatiei de construire nr. x/2007.

Pe cale de consecinta, asocierea persoanelor fizice X si X V, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada 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.

De altfel, calitatea de persoana impozabila a asocierii reprezentata de doamna X, in sensul TVA, a fost dobandita in momentul in care a intentionat sa inceapa o activitate economica prin achizitiile de terenuri, efectuate in indiviziune si parti egale, dezmembrare si alipire, activitate care a constat in tranzactii imobiliare cu terenuri si constructii, achizitiile nefiind facute in scop personal.

Prin urmare, avand in vedere ca persoanele fizice au 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 constructii, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatara 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 in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 euro.

In concluzie, tranzactiile imobiliare constand in vanzarea de constructii realizate in perioada mai 2008 - mai 2009 de persoanele fizice sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, acestea avand 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*, ca reprezentanta a asocierii, pe intreaga perioada, **nefiind inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata**, prevederile referitoare la scutirea de taxa pe valoarea adaugata nu se aplica, intrucat 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. Astfel, vanzarile de constructii, prin exceptie, sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

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 contribuabili.

Ca urmare nu pot fi retinute argumentele contestatarei ca „acest tip de activitate **nu are caracter de continuitate**”, întrucât vânzarea succesivă a mai multor apartamente în decursul unui an fiscal în scopul obținerii de venituri conduce la caracterul de continuitate.

Prin adresa nr. 280424/2008 a Direcției generale juridice din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la aplicarea prevederilor legale în cazul persoanelor fizice se precizează:

„Din punct de vedere fiscal, operațiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale.(....)”

Dacă, de exemplu o persoană fizică, construiește un bloc de locuințe sau de birouri, chiar dacă va realiza vânzarea printr-o singură tranzacție, operațiunea nu va putea fi considerată ocazională, chiar dacă în anul respectiv nu va mai efectua alte operațiuni imobiliare, întrucât activitatea sa economică se considera a fi începută în momentul în care a angajat costuri pentru investiția respectivă. (...)

In general, dacă o persoană fizică realizează în cursul unui an calendaristic mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale care nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, devine impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA, conform art. 141 alin. 2 lit. f din Codul fiscal.”

Or, așa cum s-a constatat de către organele de inspecție fiscală, contribuabilii au realizat, în perioada mai 2008 - mai 2009, un număr de 16 de tranzacții constând în vânzări de apartamente din imobilul construit, efectuate în mod succesiv, întrucât fiecare tranzacție a făcut obiectul câte unui contract de vânzare-cumpărare distinct.

Prin urmare, contribuabilii au realizat în perioada analizată mai mult de o operațiune imobiliară constând în vânzări de apartamente, fapt ce determină caracterul de continuitate al operațiunii, dat de existența contractelor succesive de vânzare a acestora, **contrar sustinerilor contestatarei**, caz în care legiuitorul încadrează persoana fizică vânzătoare în categoria persoanelor impozabile.

În calitate de persoană impozabilă, asocierea persoanelor fizice X și X V avea obligația potrivit prevederilor alin. (3) al art.152 **„sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal**, în termen de 10 zile de la data constatării depășirii.”

Întrucât până la data efectuării inspecției fiscale asociația nu se înregistrase ca platitoare de taxă pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 152 alin. 3, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat taxă pe valoarea adăugată **„pe perioada scursă între data la care avea obligația sa solicite înregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii”**, respectiv începând cu data de 01.07.2008 când persoana fizică avea obligația de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată și până la data 01.02.2010.

Mai mult, art.11 alin.(1) din Codul fiscal conferă dreptul autorităților fiscale baza legală pentru reconsiderarea tranzacțiilor, ținând cont de scopul acestora și nu a formei juridice pe care o îmbracă, când stabilesc un impozit

Totodată, având în vedere neînregistrarea ca persoană impozabilă a contestatarei și neîndeplinirea obligației de a colecta și de a plăti taxă pe valoarea adăugată aferentă livrarilor de bunuri taxabile, condiție obligatorie pentru a putea beneficia de deducerea TVA nu poate fi acordat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate activității economice.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala în mod legal și corect au stabilit în sarcina persoanei fizice X taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de y1 lei aferenta tranzactiilor constând în vânzarea de constructii noi în perioada mai 2008 - mai 2009, motiv pentru care pentru se va respinge contestatia ca neîntemeiata contestatia pentru taxa pe valoarea adaugata de plata în suma de y1 lei stabilita prin Decizia de impunere x/28.02.2012.

Referitor la celelalte argumente invocate de contestatara se retin urmatoarele:

1. Cu privire la solicitarea exonerarii de la plata TVA pentru contractul de vanzare-cumparare nr.x/26.06.2008, pe motiv ca imobilul ce face obiectul acestui contract a fost achizitionat de fiica sa X IG, tranzactia fiind efectuata in scop personal si nu in scop economic, se retine ca, in fapt, aceasta tranzactie face obiectul contractului de vanzare-cumparare nr.x/17.06.2008 și a fost incheiat între X și X V, in calitate de vanzatori și X IG, in calitate de cumparatoare și pentru care inspectia fiscala nu a colectat TVA, fiind incheiat in perioada de scutire.

2. Cu privire la invocarea neacordarii cotei reduse de 5% conform art.140 din Codul fiscal, pentru contractele nr.x/30.01.2009 și nr.x/11.05.2009 privind vanzarea a doua apartamente, vanzatori fiind X și XV și L M se retin urmatoarele:

Conform art.140 alin.2¹ și 2 din Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare:

“Art.140 (2¹) - Cota redusa de 5% se aplica asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuintelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construita locuinta include și amprenta la sol a locuintei. În sensul prezentului titlu, prin locuinta livrata ca parte a politicii sociale se înțelege:

c) livrarea de locuinte care au o suprafata utila de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodaresti, a caror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depaseste suma de 380.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, achizitionate de orice persoana necasatorita sau familie. (...) Orice persoana necasatorita sau familie poate achizitiona o singura locuinta cu cota redusa de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necasatorite, sa nu fi detinut și sa nu detina nicio locuinta în proprietate pe care au achizitionat-o cu cota de 5%;
2. în cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut și sa nu detina, fiecare sau împreuna, nicio locuinta în proprietate pe care a/au achizitionat-o cu cota de 5%.”

Potrivit pct.23 din Normele metodologice de aplicare a art. art.140 alin.2¹ din Codul fiscal, aprobată prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile și completarile ulterioare:

“(7) Cota redusa de taxa de 5% prevazuta la art. 140 alin. (2¹) din Codul fiscal se aplica numai pentru livrarea, astfel cum este definita la art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, a locuintelor ca parte a politicii sociale, respectiv pentru transferul dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunurile prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. a)-d) din Codul fiscal. (...).

(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuinta se înțelege constructia alcatuita din una sau mai multe camere de locuit, cu dependintele, dotarile și utilitatile necesare, care satisface cerintele de locuit ale unei persoane sau familii.

(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vânzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt îndeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vânzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. În vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafata

utila a locuintei, exclusiv anexele gospodaresti, si, dupa caz, a terenului pe care este construita trebuie sa fie înscrise în documentatia cadastrala anexata la actul de vânzare-cumparare încheiat în conditiile legii. (...).”

Prin urmare, potrivit acestor reglementari legale, in vederea acordarii cotei reduse de 5%, in momentul livrării bunului cumparatorul trebuia sa puna la dispozitia vanzatorului o declaratie pe propria raspundere, autentificata la notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art.140 alin.2¹, lit.c pct.1 si 2 din Codul fiscal, pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. Or, din precizarile organelor de inspectie fiscala rezulta ca pana la data intocmirii raportului de inspectie fiscala, respectiv pana la data de 28.02.2012, nu au fost prezentate declaratiile autentificate la notariat sub nr. /05.01.2010 si sub nr. /05.01.2010 de catre RAL si MOS, intrucat contestatara nu se afla in posesia acestora.

In speta, nu se poate aplica cota redusa de TVA intrucat:

- in cazul contractului de vanzare-cumparare nr.x/30.01.2009, pretul vanzarii este de euro (echivalentul a lei), astfel incat aceasta depaseste valoarea limita de 380.000 lei prevazuta la art.140 alin.2¹, lit.c din Codul fiscal pentru acordarea cotei reduse;

- in cazul contractului de vanzare-cumparare nr.x/11.05.2009, cumparatori MOS si MD a fost anexata declaratia pe propria raspundere, autentificata la notar, numai pe numele unuia dintre sotii - MOS, desi dispozitiile art.140 alin.2¹, lit.c pct.1 si 2 din Codul fiscal precizeaza faptul ca, in cazul familiilor, sotul sau sotia sa nu fi detinut si sa nu detina fiecare sau impreuna nicio locuinta in proprietate achizitionata cu cota de 5%.

3. Cu privire la solicitarea anularii deciziei de impunere nr. x/28.02.2012 prin invocarea nerespectarii prevederilor art.43 si art.46 din Codul de procedura fiscala, motivata de emiterea actului administrativ fiscal numai pe numele doamnei X, se retine ca in conformitate cu pct.6 din Normele metodologice de aplicare a art.127 din Codul fiscal: “In cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie”,

in speta X ca reprezentanta a asocierii pentru bunurile detinute in coproprietate cu X V, asa cum insasi contestatara precizeaza in punctul de vedere exprimat prin adresa nr.x/28.0.2012, in sarcina careia a fost retinuta intreaga obligatie de plata stabilita prin decizia de impunere.

In acest sens este nejustificata solicitarea ca, in cazul in care decizia de impunere este corect intocmita sa se considere contestatia formulata si de catre X V, in conditiile in care, potrivit titlului IX din Codul de procedura fiscala:

“Art.205 - (...). Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în conditiile legii.

(2) Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.”

3.2 Referitor la majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de y2 lei aferente TVA, cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 3 a stabilit corect suplimentar de plata majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere in suma de y2 lei prin Decizia de impunere nr. x/28.02.2012, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/28.02.2012, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 3 a stabilit in sarcina contribuabilei majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente TVA in suma totala de y2 lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 alin. 1 si art. 120 alin. 1 si 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

"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 s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.**"

Potrivit Codului de procedura fiscala, republicata, modificata prin OUG 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 si penalitati de întârziere.

(...)

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

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna 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.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv. (...).

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

"Art. 120' - (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere se stabileste astfel:

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

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

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

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor."

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 y2 lei reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia

fiscala nr. x/28.02.2012 se retine ca, stabilirea in sarcina contestatoarei 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 y1 lei, contestatia a fost respinsa ca neintemeiata, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor, aceasta se va respinge si pentru suma de **y2 lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**".

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.7 alin.(1), art. 125¹ pct.18-21, art.126 alin.(1), art.127 alin.(1) si alin.(2), art.128 alin.(1), art.140 alin.2¹ si 2, art.141 alin.(2) lit.f), art.152 alin.(1), alin.(3) si alin.(6), art.153 alin.(1), alin.(6) si alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.3 alin.(1), pct.6, pct.62 alin.(2) si pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.119, art.120, art. 120¹, art.205 si art.216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

D E C I D E

Respinge ca neintemeiata a contestatiei formulata de persoanele fizice X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/28.02.2012 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 3, prin care s-au stabilit in sarcina doamnei X taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei si majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere aferente in suma de y2 lei.

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

