

DECIZIA nr. 263 din **2015** privind solutionarea
contestatiei formulata de X si Y,
inregistrata la D.G.R.F.P.-Bucuresti sub nr. ...

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa nr. .. inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia sectorului .. a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ..domiciliat in Bucuresti,..si ... cu domiciliul in Bucuresti, str. ..., reprezentata conventional de avocat .., conform imputernicirii avocatale nr. ..., anexata in original la dosarul cauzei.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta la data de **08.08.2013** si inregistrata la Administratia sectorului .. a Finantelor Publice sub nr. ..., completata cu adresele inregistrate sub nr. .. si .., il constituie 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. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr., comunicata in data de **08.07.2013**, prin care s-au stabilit domnului .. in calitate de reprezentand al asocierii formate din sotii .. si .., urmatoarele obligatii de plata in suma totala de .. **lei**, din care:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

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 X si Y.

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

I. In baza raportului de inspectie fiscala nr. ..organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sectorului.. a Finantelor Publice au emis 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. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X in calitate de reprezentand al asocierii formate din sotii X si Y, urmatoarele obligatii de plata:

- .. lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei reprezentand dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

II. Prin contestatia formulata contestatarii solicita anulara Deciziei 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. ..., pe motiv de nelegalitate, fiind rezultatul unei interpretari eronate a legislatiei aplicabile la momentul efectuarii tranzactiilor, avand in vedere urmatoarele argumente:

- transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul sau personal nu poate fi considerat o operatiune ce intra in sfera de aplicare a TVA, pe motiv ca nu indeplineste cumulativ conditiile impuse de art. 126 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv lit. c) si d) nu sunt indeplinite, asocierea neputand fi considerata persoana impozabila;

- organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatiunile de vanzare care au atras obligatia de plata a TVA si a accesoriilor aferente, a reprezentat o exploatare a bunurilor corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, fapt ce a condus catre considerarea asocierii ca persoana impozabila potrivit art. 127 alin. 1 si 2 din Codul fiscal;

- exploatarea bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate nu vizeaza operatiunea de vanzare a bunurilor imobile, deoarece exploatarea unui bun nu se poate referi decat la operatiuni de executare succesiva, susceptibile de continuitate, precum inchiriere, concesiune etc. si nicidecum la contracte cu executare instantanee, precum contractul de vanzare-cumparare, care nu poate fi susceptibil de continuitate;

- tranzactiile imobiliare nu pot fi considerate nici fapte de comert subiective, deoarece nu au fost efectuate de un comerciant, vanzatorii fiind persoane fizice, invocand in acest sens art. 3 din Codul comercial;

- pentru veniturile realizate din aceste acte civile se stabileste impozitul reglementat de art. 77¹ din Codul fiscal, impozit achitat pentru fiecare tranzactie imobiliara;

- anterior intrarii in vigoare a HG nr. 1620/2009 nu exista o reglementare care sa specifice in mod expres ce se intelege prin venituri cu caracter de continuitate;

- aplicarea dispozitiilor art. 141 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal a fost facuta in mod gresit, pe motiv ca la momentul realizarii tranzactiilor nu aveau si nici nu puteau avea calitatea de persoane impozabile, iar pe de alta parte notiunea de "scutire" presupune existenta unei obligatii care in cazul lor nu exista si ca atare notiunea de "exceptie de la scutire" nu le este aplicabila;

- este nelegala aplicarea cotei de TVA asupra pretului inscris in contractele de vanzare-cumparare, intrucat prin aceasta s-a realizat o marire artificiala a pretului convenit intre partile contractante. In acest sens, TVA trebuie sa fie privita ca o componenta a pretului.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatorilor, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei:

Cauza supusa solutionarii este dacă pentru tranzactiile efectuate în perioada supusa inspectiei fiscale, constand in vanzari de terenuri și construcții detinute în coproprietate, domnul X in calitate de reprezentand al asocierii formate din sotii X si Y, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, în conditiile în care, pe de o parte, a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire, fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, fara a colecta, a evidentia si a vira la bugetul de stat taxa pe valoarea adaugata, iar pe de alta parte, a depus dovada faptului ca, în calitate de vanzator, nu avea posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru

tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata, respectiv 01.01.2008-31.03.2013, persoanele fizice X si Y au efectuat, in calitate de vanzatori, tranzactii cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate.

Persoana fizica X a efectuat tranzactii cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate cu persoana fizica Y, ambele persoane fiind parte in operatiunile respective, fara insa sa existe un contract de asociere, fapt pentru care organul fiscal a solicitat precizari cu privire la numele persoanei desemnate sa reprezinte asocierea. Urmare acestei solicitări, potrivit Procesului verbal nr. ..., asocierea formata din sotii X si Y l-a desemnat pe domnul X ca reprezentant fiscal al asocierii.

Conform constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. ..., in perioada 01.01.2008-31.03.2013, persoana fizica X impreuna cu Y au realizat un numar de 51 tranzactii imobiliare (anexa 1), dupa cum urmeaza:

1. - in anul 2008 a incheiat **13 tranzactii** cu terenuri si constructii, valoarea totala fiind in suma de ... lei.

In luna **august 2008**, cifra de afaceri realizata de catre contribuabil a depasit plafonul de scutire, prevazut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar contribuabilul avea obligatia sa se inscrie ca platitor de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de TVA si ar fi devenit platitor de TVA incepand cu data de **01.10.2008**.

In perioada 01.10.2008-31.12.2008 asocierea formata din sotii X si Y nu a obtinut venituri din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal, neefectuand vanzari de cladiri si terenuri.

2. - in anul 2009 a incheiat **29 tranzactii** cu terenuri si constructii, valoarea totala fiind de .. lei, din care:

3 tranzactii imobiliare constand in vanzari constructii in valoare de ... lei, (mentionate la cap.III pct.20, 26 si 30 din raportul de inspectie fiscala) ce intra in sfera operatiunilor scutite de plata TVA fara drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

26 tranzactii imobiliare constand in vanzari de constructii si terenuri in valoare de ... lei, (mentionate la cap.III pct.14, 19, 21-25, 27-29, 31-42 din raportul de inspectie fiscala) ce sunt cuprinse in sfera de aplicare a TVA, conform exceptiei prevazuta de art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pentru care datorează TVA prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare conform art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2009 - 31.12.2009** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de ...lei, careia ii corespunde **TVA in suma de ...lei**, prin aplicarea cotei de 19% asupra bazei de impozitare.

3. – in anul 2010 a incheiat **8 tranzactii** imobiliare, constand in vanzari de constructii si terenuri, valoarea totala fiind de ... lei, din care:

- 2 tranzactii imobiliare constand in vanzari constructii in valoare de ... lei, (mentionate la cap.III pct.44 si 45 din raportul de inspectie fiscala) ce intra in sfera operatiunilor scutite de plata TVA fara drept de deducere, conform art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- 2 tranzactii constand in donatii de teren si constructii (mentionate la cap.III pct.47 si 48 din raportul de inspectie fiscala) ce se incadreaza in categoria operatiunilor ce nu intra in sfera de aplicare a TVA, fiind livrari de bunuri fara plata;

- 4 tranzactii imobiliare constand in vanzari de constructii si terenuri in valoare de ...lei, (mentionate la cap.III pct.43, 46, 49 si 50 din raportul de inspectie fiscala) ce sunt cuprinse in sfera de aplicare a TVA, conform exceptiei prevazuta de art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare și pentru care datorează TVA prin aplicarea cotei de 19%, (valabila pana la 30.06.2010) respectiv 24% (de la data de 01.07.2010) asupra bazei de impozitare conform art. 140 alin. 1 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2010 - 31.12.2010** valoarea tranzactiilor ce intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata este in suma de lei, careia ii corespunde **TVA in suma de ... lei**, prin aplicarea cotei de 19% (valabila pana la 30.06.2010) si 24% (de la data de 01.07.2010) asupra bazei de impozitare.

4. - in anul 2011 a incheiat **1 tranzactie** imobiliara, constand in vanzari constructii, valoarea fiind de ... lei, (mentionata la cap.III pct.51 din raportul de inspectie fiscala) ce intra in sfera operatiunilor scutite de plata TVA fara drept de deducere, conform prevederilor art. 141 alin. (2) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

5. – in perioada 01.01.2012 – 31.03.2013 asocierea formata din sotii X si Y nu a efectuat tranzactii imobiliare, conform Notei explicative inregistrata la Administratia sectorului ... a Finantelor Publice sub nr. ...

Organele de inspectie fiscala au efectuat inspectia fiscala verificandu-se tranzactiile privind proprietatile imobiliare din patrimoniul personal efectuate in perioada 01.01.2008 – 31.03.2013 in baza documentelor puse la dispozitie de catre contribuabil si de catre birourile notariale la care au fost efectuate aceste tranzactii.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca domnul X a actionat in numele asocierii nu in nume propriu si nu s-a declarat platitor de T.V.A. la data depasirii plafonului de scutire, august 2008, procedand la stabilirea taxei pe valoarea adaugata de plata, pentru operatiunile taxabile care le-a realizat pe perioada cuprinsa intre data la care contribuabilul trebuia sa se inregistreze si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Constatand ca persoana fizica a realizat activitati economice pentru care are calitatea de persoana impozabila, conform art. 126 alin. (1), art. 127 alin. (1) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele fiscale au stabilit ca plafonul de scutire a fost depasit in luna august 2008, prin realizarea de catre contribuabil a unei cifre de afaceri in suma de ... lei, contribuabilul ar fi devenit platitor de TVA incepand cu data de **01.10.2008**, cu perioada fiscala luna calendaristica pentru anii 2009 si 2010, in temeiul art. 156¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale au emis 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. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului persoanei fizice X, TVA colectata in suma de ... **lei** (... lei pentru anul 2009 si ...lei pentru 2010) si dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de ... **lei**, calculate pana la data de 30.05.2013.

In drept, potrivit prevederilor art. 126 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2008:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in 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), 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, in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii efectuate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum a fost definita la art.127 alin. (1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor 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 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 insasi legiuitorul la pct. 2 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit art.127 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008:

"Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."

Totodată, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, noțiunea de persoană impozabilă potrivit art. 125¹ pct.18 din Codul fiscal, are următoarea semnificație:

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

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

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

În explicarea art.127 alin.(2) enunțat mai sus, legiuitorul stipulează la pct.(3) alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-31.12.2009:

„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]”

iar, la alin.(2)-alin.(3) al pct.3, în forma în vigoare începând cu data de 01.01.2010:

“3. (2) [...], persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care au fost folosite de către acestea pentru scopuri personale. În categoria bunurilor utilizate în scopuri personale se includ construcțiile și, după caz, terenul aferent acestora, proprietate personală a persoanelor fizice care au fost utilizate în scop de locuință, inclusiv casele de vacanță, orice alte bunuri utilizate în scop personal de persoana fizică, precum și bunurile de orice natură moștenite legal sau dobândite ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate.

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele fizice care obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de acesta pentru scopuri personale nu se considera a fi desfasurat o activitate economica in sfera de aplicare a taxei 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.**

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

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

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

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

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

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

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

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

Totodata, potrivit art.128 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in forma aplicabila incepand cu 01.01.2008:

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

Inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA este reglementata la art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Astfel, potrivit alin.(1) lit.b) al acestui articol, in forma in vigoare in perioada 01.01.2008-31.12.2009:

“(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;”

In ceea ce priveste regulile aplicabile regimului special de scutire, acestea sunt reglementate la art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede la alin.(1), in forma in vigoare in anul 2008:

“(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).”

iar la alin.(6):

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate, se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri anuala declarata sau realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.

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, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au atins sau au depasit plafonul de

scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA. Astfel, potrivit pct.62 alin.(2) lit.a) din Normele metodologice de aplicare a art.152 alin.(6) din Codul fiscal, în forma în vigoare în perioada 01.01.2007-21.12.2008:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care organele de inspecție fiscală constată neindeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale.

Potrivit art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în perioada 01.01.2008-31.12.2009, este scutită de taxa pe valoarea adăugată:

*„f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.[...]**”*

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, nu beneficiază de scutire de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt supuse cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, se aplică cota standard de 19% asupra bazei de impozitare, în conformitate cu art.140 alin.(1) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia, in forma aplicabila in perioada 01.01.2007-30.06.2010:

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

coroborat cu pct.23 alin.(1) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare ale art.140 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ în cazul cotei standard și $9 \times 100/109$ în cazul cotei reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Potrivit art. 140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, incepand cu 30.06.2010 : “(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, taxa pe valoarea adaugata se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate pentru livrări de bunuri si prestari de servicii “[...] din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]”; in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar in situatiile in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa, pentru determinarea sumei taxei pe valoarea adaugata, se aplica procedeul sutei marite.

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr...., se retine ca organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada 05.08.2008-23.11.2011, persoanele fizice X si Y, sotii, in calitate de vanzatori, au efectuat un număr de 51 tranzactii cu proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate, prezentate detaliat in anexa nr.1 la raport, respectiv 51 tranzacții ce au avut ca obiect terenuri construibile, construcții noi si vechi.

Totodata se retine ca, avand in vedere prevederile pct.3, Cap.II din Anexa nr.1b) la Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.1415/2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice, potrivit carora “Se va considera asociere și cazul în care două persoane au realizat o operațiune sau o activitate economică impozabilă și nu există un contract de asociere, dar ambele persoane sunt parte în operațiunea sau activitatea desfășurată.”, faptul ca persoanele fizice mai sus mentionate au fost parte in operatiunile respective, fara inasa sa existe un contract de asociere, si tinand cont de Nota

explicativa la Procesul verbal nr. ..., persoana desemnata sa reprezinte asocierea a fost domnul X.

Avand in vedere cele retinute mai sus, constatate si consemnate in raportul de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala, in vederea si prevederile pct.3 alin. (6) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, date in explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal incepand cu data de 01.01.2010, potrivit carora:

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

Conform acestor prevederi legale, in situatia in care exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea de bunuri imobile detinute in coproprietate de o familie, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

Așadar, avand in vedere prevederile legale in materie in vigoare la data efectuării operatiunilor, mai sus citate, se retine ca persoanele fizice care realizeaza operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constand in vanzari de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devin persoane impozabile din perspectiva TVA, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA, iar in situatia in care bunurile imobile in cauza sunt detinute in coproprietate de o familie, unul dintre sotii va fi desemnat sa indeplineasca obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pentru vanzarea acestora.

Astfel, avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala raportate la prevederile legale aplicabile in materie citate mai sus, faptul ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, si analizand operatiunile efectuate in perioada 01.01.2008-31.03.2013 de catre persoana fizica X, desemnata sa reprezinte asocierea, respectiv tranzactionarea in calitate de vanzator a nu mai putin de 51 de proprietati imobiliare din patrimoniul personal, detinute in coproprietate cu sotia sa precum si cu alte persoane, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand activitati economice si devenind persoana impozabila din perspectiva TVA, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala, inca din cursul anului 2008.

Persoanele impozabile care efectueaza tranzactii imobiliare cu constructii noi si/sau terenuri construibile, care au caracter de continuitate, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile prevazute la art.152 din Codul fiscal sau inainte de inceperea activitatii economice, conform prevederilor art.153 din Codul fiscal si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate, la fel ca alte persoane impozabile.

Astfel, avand in vedere prevederile legale citate mai sus, precum si constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la operatiunile efectuate in perioada verificata de catre contestatar, consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr...., se retine ca *persoana impozabilă* X, urmare tranzactiilor imobiliare efectuate, constand in vanzarea de terenuri construibile, a depasit la data de 05.08.2008 plafonul de scutire de 35.000 Euro prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completările ulterioare, având astfel obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.09.2009, potrivit prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) și art.152 alin.(6) din același act normativ, coroborate cu prevederile pct.66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice de aplicare a art.153 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare în anul 2008, care stipulează: “66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.”, obligație care, până la data finalizării inspecției fiscale nu a fost îndeplinită de către persoana impozabilă X.

Totodată, având în vedere natura imobilelor tranzacționate de persoana impozabilă X, se reține că, în conformitate cu prevederile stipulate la art.141 alin.(2) lit.f) și art.126 alin.(9) lit.a) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile impozabile efectuate de către aceasta în perioada verificată, respectiv tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții vechi sunt operațiuni scutite de taxa fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții, în timp ce tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile sunt operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art.140 din același act normativ și, deci, pentru care persoana impozabilă avea obligația să colecteze și să plătească la buget taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr....și a anexelor la raport, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru tranzacțiile imobiliare constând în vânzarea de construcții noi și terenuri construibile efectuate în perioada 2008-2013, prin aplicarea cotei standard de TVA de 19%, valabilă până la data de 30.06.2010, respectiv 24% valabilă începând cu 01.07.2010, întrucât în contractele de vânzare-cumpărare nu se prevedea ca prețul de vânzare „include TVA”.

În ceea ce privește susținerile contestatarului referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au apreciat că operațiunile de vânzare care au atras obligația de plată a TVA și a accesoriilor aferente, a reprezentat o exploatare a bunurilor corporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, fapt ce a condus către considerarea asocierii ca persoană impozabilă potrivit art. 127 alin. 1 și 2 din Codul fiscal, în condițiile în care exploatarea bunurilor în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate nu vizează operațiunea de vânzare a bunurilor imobiliare, deoarece exploatarea unui bun nu se poate referi decât la operațiuni de executare succesivă susceptibile de continuitate, precum închiriere, concesiune etc. și nicidecum la contracte cu executare instantanee, precum contractul de vânzare-cumpărare, care nu poate fi susceptibil de continuitate, iar anterior intrării în vigoare a HG nr. 1620/2009 nu exista o reglementare care să specifice în mod expres ce se înțelege prin venituri cu caracter de continuitate, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere prevederile legale în materie citate în cuprinsul prezentei decizii, respectiv la art.127 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu art.125¹ pct.18 din Codul fiscal, legiuitorul a prevăzut persoanele impozabile - persoana impozabilă reprezintă persoana

fizica capabila sa desfasoare, de o maniera independenta si indiferent de loc o activitate economica, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati – si activitatea economica din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, iar prin normele metodologice de aplicare ale art.127 alin.(2) din Codul fiscal, in forma in vigoare atat anterioara anului 2010 (pct.3 alin.(1)) cât și după (pct.3 alin.(2) și alin.(3)), sunt stipulate conditiile limitative in care obtinerea de venituri de catre persoanele fizice nu este considerata activitate economica, conditii pe care contestatarul nu face dovada ca le-a respectat.

Totodata, potrivit legislatiei in domeniul T.V.A., respectiv in sensul art.127 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale si necorporale, in concordanta cu principiul de baza al sistemului de T.V.A. potrivit caruia taxa trebuie sa fie neutra, se refera la orice tip de tranzactii, indiferent de forma lor juridica, astfel ca *exploatarea* bunurilor cuprinde inclusiv operatiunea de vanzare a acestor bunuri.

Mai mult, din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrării unui bun imobil este supusă legii fiscale indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale.

Se retine ca independent de calificarea tranzactiilor din Codul civil, Codul comercial etc., in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reincadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul propriuzis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale art.1 alin.(3) din acelasi act normativ, conform carora:

„ (3) În materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozitiile Codului fiscal.”

Referitor la modalitatea de determinare a TVA de plata:

Potrivit dispozitiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014, publicat în data de 12.01.2015 în Monitorul Oficial al României nr.20, Partea I, prin care s-a aprobat Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2014, care modifică Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011:

„Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2011 aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.873/2011, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 278 din 20 aprilie 2011, se modifică după cum urmează:

"Pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă se determină în funcție de voința părților rezultată din contracte sau alte mijloace de probă administrate, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

a) se aplică cota legală de TVA la contravaloarea livrării/prestării [conform prevederilor pct. 23 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare], în cazul în care rezultă că părțile au convenit că TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării;

b) atunci când prețul unui bun/serviciu a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv

este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală, ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată. În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]. Prin taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală se înțelege taxa care ar fi trebuit colectată pentru operațiunea respectivă. Poate fi acceptată ca mijloc de probă a faptului că furnizorul/prestatorul nu are posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată inclusiv o declarație pe propria răspundere a acestuia;

c) atunci când părțile au convenit că TVA este inclusă în contravaloarea livrării/prestării, taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite [prevăzută la pct. 23 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată», aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare]."

Având în vedere cele de mai sus, contestatarii au depus la registratura DGRFPB, adresele nr. ... și nr. ..., prin care au declarat pe propria răspundere că, în calitate de vânzatori, nu au posibilitatea de a recupera de la dobânditor taxa pe valoarea adăugată solicitată de administrația fiscală pentru tranzacțiile imobiliare care au avut la bază contracte prin care prețul bunului a fost stabilit de părți fără nicio mențiune cu privire la TVA.

Fata de cele mai sus prezentate, în ceea ce privește TVA legal datorată de contribuabil, se rețin următoarele aspecte:

1. Conform Raportului de inspecție fiscală nr. ..., situația veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal ce sunt cuprinse în sfera de aplicare a TVA conform art.141 alin. 2 lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare este următoarea:

Pentru anul 2009 = 26 tranzacții în valoare de .. lei, pentru care datorează TVA în suma de .. lei;

Pentru anul 2010 = 4 tranzacții în valoare de ... lei, pentru care datorează TVA în suma de .. lei (prin aplicarea cotei de 19% până la 30.06.2010 și 24% de la data de 01.07.2010).

2. TVA stabilită prin decizia de impunere contestată:

.. lei x 19 % = .. lei;

.. lei x 24% = .. lei.

Total TVA = .. lei.

3. TVA de plată, determinată potrivit dispozițiilor O.M.F.P. nr. 1820/2014:

.. lei x 19/119 = .. lei;

.. lei x 24/124 = ... lei

Total TVA = ... lei.

4. TVA nedatorata de contribuabil:
.. lei – ..lei = .. lei

Drept pentru care, contestatia formulata de X, urmeaza:

- a se admite in parte pentru TVA in suma de .. lei individualizata prin decizia de impunere nr. .. emisa de AS..FP;

- a se respinge in parte ca neintemeiata pentru TVA in suma de .. lei individualizata prin decizia de impunere nr. .. emisa de AS..FP.

3.2 Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de .. lei (.. lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de.. lei, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat doar o parte din debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. ..., s-au stabilit pentru perioada 28.04.2009 – 30.05.2013, accesorii aferente TVA in suma de .. lei (..lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si .. lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA).

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

«**Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

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

Incepand cu data de **01.07.2010**, prevederile Codului de procedura fiscala, referitoare la modul de calcul al accesoriilor, s-au modificat dupa cum urmeaza :

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

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

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

« **Art. 120^l (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. »

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 si/sau penalitati de întârziere.

Intrucat la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a dispus admiterea in parte a contestatiei pentru TVA in suma de .. lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA in suma de .. lei si tinand cont de principiul de drept “accesorium sequitur principale”, urmeaza a se dispune:

- respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala de .. lei (.. lei + .. lei), după cum urmeaza;

N r. cr t.	Anul	Tva colectata	Tva de plata	Sold cum	Diferente inspectie	Diferente cumulate	Termen de plata	Maj ora ri zile	Cota %	sume	P en al it at i co ta %	sume
1	Martie 2009									.		
2	Aprilie 2009									.		
3.	Mai 2009									.		
4	Iunie 2009									.		
5	Iulie 2009									.		
6	August 2009									.		
7	Septembrie 2009									.		
8	Octombrie 2009									.		
9	Noiembrie 2009									.		
10	Decembrie 2009									.		
11	Ianuarie 2010									.		

- accesoriile aferente TVA in suma totala .. lei, care se compun din suma de .. lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si din suma de ... lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel în termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.