

**DECIZIA** nr. din           **2012** privind solutionarea  
contestatiei formulata de domnul **X**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. ...

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr...., inregistrata sub nr. ..., completata cu adresa nr. ... inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia Finantelor Publice sector ... cu privire la contestatia formulata de domnul X cu domiciliul in Bucuresti, str. ....

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Finantelor Publice sector ... sub nr.... il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., comunicata prin posta in data de **22.11.2011**, prin care s-au stabilit contribuabilului 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul X.

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 Finantelor Publice sector ... au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X, urmatoarele obligatii de plata:

- ... lei taxa pe valoarea adaugata de plata aferenta perioadei 01.03.2007 – 16.05.2011;
- ... lei majorari si penalitati de intarziere aferente, calculate pana la data de 11.11.2011.

**II.** Prin contestatia formulata domnul X solicita admiterea contestatiei si revocarea Deciziei nr. ... emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., invocand in sustinere urmatoarele argumente:

- nu s-a inregistrat ca platitor de TVA intrucat organul fiscal l-a informat constant, la solicitarea sa, ca nu este in situatia de a se inregistra in scopuri de TVA;
- vanzarea terenurilor arabile a fost considerata intotdeauna ca reprezentand operatiune care nu intra in sfera TVA;
- vanzarea terenului constructibil din anul 2008, cumparat in anul 2000, nu a vizat un scop economic, intrucat acest teren a fost folosit ca gradina pana cand a fost necesara reamenajarea lui in vederea construirii, fiind instrainat ulterior sorei sale in vederea echilibrarii patrimoniului familiei extinse;

- vanzarea imobilului situat in ..., judetul ..., str...., nu se afla in sfera de aplicare a TVA, intrucat acest imobil a fost edificat cu scopul de a fi locuinta sa, insa ulterior a hotarat sa il instraineze datorita unor inconveniente legate de faptul ca se afla in vecinatatea unui canal din care se degaja un miros neplacut;

- dupa vanzarea imobilului din .., str. ...., desi era singura vanzare din anul 2009 de constructie noua, a solicitat inscrierea, a dedus si a platit TVA. A prezentat documentele legale justificative, in vederea deducerii TVA in valoare de ... lei, suma provenita din materiale de constructii, din care a fost considerata eronat numai suma de ... lei;

- obligatiile fiscale accesorii stabilite in urma inspectiei fiscale nu sunt justificate, intrucat baza de calcula fost stabilita incorect in conditiile in care ambiguitatea existenta in cadrul ANAF cu privire la aplicarea normelor privind TVA in cazul instrainarii de imobile a facut imposibil de cunoscut si de executat indatoririle legale care i-ar fi revenit. Datorita raspunsurilor primite de la organul fiscal, nu a cunoscut ca datoreaza TVA si de asemenea nu a putut identifica cu certitudine momentul scadent de plata.

In consecinta, contestatarul solicita revocarea deciziei contestate si reclacularea obligatiilor fiscale pentru inlaturarea erorii cu privire la factura emisa pe numele lui ....

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

### **3.1. Referitor la TVA colectata in suma de ... lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca pentru tranzactiile efectuate în perioada supusa inspectiei fiscale, constand in tranzactii imobiliare, respectiv vanzari de terenuri si constructii noi, 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 inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata la data depasirii plafonului de scutire, ci de-abia incepand cu data de 01.04.2010, iar ulterior a solicitat socaterea din evidenta ca platitor de TVA (16.05.2011).*

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2006 – 16.05.2011 persoana fizica X a realizat tranzactii imobiliare constând în vânzarea de constructii noi si terenuri arabile/construibile, dupa cum urmeaza:

- 1. in anul 2006**, o tranzactie avand ca obiect un teren arabil in valoare de ... lei;
- 2. in anul 2007**, 2 tranzactii cu terenuri arabile, in valoare totala de ... lei; operatiuni economice **scutite de taxa**, intrucat nu se incadreaza la exceptiile prevazute de art. 141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2007 cu modificarile si completarile ulterioare;
- 3. in anul 2008**, 4 tranzactii imobiliare, respectiv 2 tranzactii cu terenuri arabile, o tranzactie are ca obiect un teren construibil si o tranzactie ce are ca obiect o constructie noua, in valoare totala de ... lei. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **in perioada 01.01.2008 - 31.12.2008** 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**;

4. **in anul 2009**, o tranzactie avand ca obiect o constructie noua in valoare de ... lei. 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.**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X a efectuat in perioada 01.01.2006 – 16.05.2011 un numar de 8 de tranzactii in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata dupa depasirea plafonului de venituri realizate din operatiuni impozabile in decursul unui an calendaristic.

Totodata, din analiza documentelor si in baza prevederilor Codului fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca persoana fizica X este persoana impozabila si a realizat in perioada 2007 – 2009 o activitate economica ce implica si operatiuni taxabile, valoarea totala a livrarilor de bunuri efectuate de domnul X in cursul anului 2007, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, iar tranzactiile efectuate de aceasta intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

Din verificarea contractelor de vanzare cumparare incheiate in perioada 01.01.2006 – 16.05.2011 de domnul X, in calitate de vanzator, organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de **31.01.2007** s-a depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare in anul 2007, respectiv la data de 31.01.2007 a realizat o cifra de afaceri din tranzactii imobiliare în suma de ... lei, astfel ca a depasit plafonul de scutire de TVA, devenind platitor de TVA începând cu data de **01.03.2007**.

Se retine, totodata, faptul ca organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana fizica X s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.04.2010 conform certificatului de inregistrare seria ... nr. ...emis la data de ..., iar incepand cu data de 16.05.2011 acesta a solicitat scoaterea din evidenta in baza declaratiei de mentiuni inregistrata la AFP sector . sub nr. ....

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. ..., organele fiscale au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau într-o forma de asociere nr. ..., prin care au stabilit in sarcina domnului X, pentru perioada 01.03.2007 – 16.05.2011, ... lei taxa pe valoarea adaugata de plata si ... lei dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente.

**In 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, in forma aplicabila in perioada **01.01.2006-31.12.2006**:

*"(1) În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:*

- a) *constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plata;*
- b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;*
- c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1);*
- d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2).[...]"*

Începând cu **01.01.2007**, prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt similare cu prevederile din perioada 01.01.2006-31.12.2006, citate mai sus, astfel:

*"(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), 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, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate de o persoana impozabila, asa cum a fost aceasta definita la art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2) al aceluiasi act normativ.

Prin urmare, conditiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscala mai sus mentionat sunt conditionate de cerinta cumulativa, expres prevazuta de legiutor, ceea ce înseamna ca neîndeplinirea unei singure conditii determina neîncadrarea 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 îndeplinita, asa cum reglementeaza însasi legiutorul la pct.1 alin.(1), respectiv pct.2 alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în 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.

Potrivit art.127 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila atât în perioada 01.01.2006-31.12.2006, cât si 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."*

În 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.2 alin. (1), respectiv pct. (3) alin.(1), în functie de perioada incidenta operatiunilor în cauza, 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, pentru anul 2006:

*„2. (1) Nu are caracter de continuitate, în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale.”,*

iar, începând cu data de 01.01.2007:

*„3. (1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vânzarea 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 în care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata în scopul obtinerii de venituri cu **caracter de continuitate** în 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 bunurilor imobile 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** 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.

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.

**Din punct de vedere fiscal operatiunile au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operatiuni ocazionale.**

Totusi, având in vedere complexitatea operatiunilor imobiliare, trebuie analizat cu atentie contextul pentru a stabili cu certitudine daca operatiunea este sau nu ocazionala. Aceasta concluzie este confirmata si de considerentele retinute de jurisprudenta comunitara degajata din spetele Rompelman (C – 268/83), Hansgeorg Lennartz (C – 97/90) si Enkler (C – 230/94).

Din aceste spete rezulta ca activitatea cu caracter permanent poate consta atat in acte singulare, care conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, dar si in acte repetate, intr-o succesiune de acte juridice, etc., iar identificarea exacta a concordantei dintre situatia de fapt, care poate fi extrem de variata si cadrul legislativ fiscal care contureaza notiunea de activitate economica este aplicabila de la caz la caz.

**Astfel, problema de a sti daca un contribuabil dobandeste bunuri in scopul activitatii sale economice, in sensul taxei pe valoarea adaugata constituie o chestiune de fapt care trebuie apreciata in functie de ansamblul circumstantelor cazului, inclusiv de natura bunurilor si de perioada dintre data dobandirii bunurilor si utilizarea lor pentru activitati economice.**

Având în vedere că **operațiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci când nu pot fi considerate operațiuni ocazionale**, învederând totodată dispozițiile 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 modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *„activitatea economică seconsideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate, iar intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice.”* și analizând operațiunile efectuate în perioada 2006 - 2009 de către persoana fizică X, respectiv tranzacționarea a nu mai puțin de 8 terenuri/imobile de locuit, se reține că **aceasta a obținut venituri cu caracter de continuitate, desfășurând astfel activități economice și devenind persoană impozabilă din perspectiva TVA**, așa cum sunt definite la articolele din legea fiscală citate mai sus, **încă din anul 2006.**

La art.125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21 din acest act normativ se precizeaza:

*"(1) In sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:*

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

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

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

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, **înregistrarea în scopuri de TVA** la organul fiscal competent.

Totodata, potrivit art. 128 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia.

(2) În înțelesul prezentului titlu, prin bunuri se înțelege bunurile corporale mobile si imobile, prin natura lor sau prin destinatie.”,

iar potrivit aceluiasi articol alin.(1), în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

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

Conform art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabila în perioada 01.01.2006-31.12.2006:

„(1) **Orice persoana impozabila trebuie sa declare începerea, schimbarea si încetarea activității sale ca persoana impozabila.** Condițiile în care persoanele impozabile se înregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind înregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe.”,

iar potrivit aceluiasi articol alin.(1), în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„(1) **Persoana impozabilă** care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> 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;”**

Astfel, potrivit art. 152 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabila începând cu 01.01.2007:

„(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 stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a României la data aderării si se rotunjesto la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita în continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).**”

(2) **Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de**

servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, **incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f)**, dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

iar potrivit alin.6:

„Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei în care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pâna la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de platasi accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie înregistrat în scopuri de taxa, conform art. 153.”

**Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, se retine faptul ca persoana impozabila care este stabilita în România 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 înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adaugata la organul fiscal competent, în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra anuala de afaceri 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 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007, reglementeaza situatia persoanelor impozabile care au depasit plafonul de scutire, dar nu au solicitat înregistrarea în scopuri de taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, potrivit pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 152 alin.6 din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede:

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

[...]

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din



*Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.;*”

Având în vedere aceste prevederi legale, în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, înainte de înregistrare, vor solicita **plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze pe perioada scursă între data la care avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data constatării abaterii.**

**În situația în care se constată că persoana în cauză a solicitat cu întârziere atribuirea calității de platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal, autoritatea fiscală este îndreptățită să solicite plata taxei pe valoarea adăugată pe perioada scursă între data la care persoana în cauză avea obligația să solicite înregistrarea ca platitor de taxă pe valoarea adăugată în regim normal și data de la care înregistrarea a devenit efectivă.**

**Cifra de afaceri** care servește drept referință pentru calculul acestui plafon de scutire este constituită din suma fără taxă pe valoarea adăugată a livrarilor de bunuri și prestări de servicii taxabile, incluzând și operațiuni scutite cu drept de deducere.

Pentru operațiunile impozabile, care nu sunt scutite de taxă 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 prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia, în forma aplicabilă în 2007:

*„(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.”*

Totodată, la art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute operațiunile din interiorul țării care sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere.

**Până la 01.01.2007** livrarile de construcții sau terenuri nu erau scutite de TVA.

**Începând cu 01.01.2007**, potrivit alin. (2) lit. f) al art.141 din Codul fiscal, este scutită de taxă 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**, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori **ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei** pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

- 1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.*

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei parti a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat, stipulează, ca excepție, că persoana impozabilă care efectuează livrarea unui teren constructibil, 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.

Începând cu data de **01.01.2008**, alin. (2) lit. f) al art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru următoarele operațiuni:

„f) *livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei parti 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 parti a acesteia sau a unui teren constructibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:*

1. *teren constructibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.*
2. *construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;”*

În ceea ce privește **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată**, acesta este condiționat de înregistrarea persoanei impozabile ca platitor de taxa pe valoarea adăugată, respectiv înregistrarea în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007:

„(1) **Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA**, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică care realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constând în vânzarea de terenuri și construcții, altele decât cele utilizate în scopuri personale, devine persoană impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de TVA.

De altfel, așa cum rezulta din documentele existente la dosarul contestatiei, contribuabilul a realizat achiziții succesive de terenuri ce au fost ulterior vandute, ceea ce dovedeste intenția acestuia de a desfășura activitate cu caracter de continuitate, respectiv:

- terenul arabil în suprafața de ... m.p., din suprafața totală de ... m.p. teren arabil, situat în extravilanul comunei ..., județul ..., în ..., parcela 1, a fost achiziționat la data de **21.09.2006**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr.... și vândut la data de **13.11.2006**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;
- terenul extravilan arabil în suprafața de ... m.p. (...), situat în comuna ..., județul ..., în ..., parcela ... și ..., a fost achiziționat la data de **02.03.2006**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... și vândut la data de **22.01.2007**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;
- terenul extravilan arabil în suprafața de ... m.p., situat în comuna ..., sat ..., județul ..., țarlăua ..., parcela ..., a fost achiziționat la data de **29.01.2007**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... și vândut la data de **04.12.2007**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;
- terenul arabil în suprafața de ... m.p., situat în extravilanul comunei ..., județul ..., țarlăua ..., parcela .., a fost achiziționat la data de **21.09.2006**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... și vândut la data de **25.01.2008**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;
- terenul arabil în suprafața de ... m.p., situat în extravilanul comunei ... sat ..., județul ..., țarlăua .., parcela 2, a fost achiziționat la data de **22.09.2006**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... și vândut la data de **25.01.2008**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;
- terenul curți construcții în suprafața de ... m.p., situat în intravilanul Mun. București, str. ..., sector ..., a fost achiziționat la data de **04.05.2000**, conform contractului de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. ... și vândut la data de **08.05.2008**, conform contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....

Așa cum rezulta din cele prezentate mai sus, rezulta fără dubiu că intenția de a desfășura activitate cu caracter de continuitate a existat încă din anul 2006, date fiind achizițiile succesive de terenuri, parte din ele fiind ulterior și instrăinate.

Din Raportul de inspecție fiscală nr. ... se rețin următoarele aspecte:

- În perioada **01.01.2006 - 31.12.2006**, persoana fizică X a realizat o tranzacție având ca obiect un teren arabil în valoare de ... lei, conform cotei deținută prevăzută în contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr....;

- În perioada **01.01.2007 - 31.12.2007**, persoana fizică X a realizat 2 tranzacții cu terenuri arabile, în valoare totală de ... lei, conform contractelor de vânzare cumpărare autentificat sub nr.... (... lei) și nr. ... (... lei);

- În perioada **01.01.2008 - 31.12.2008**, persoana fizică X a realizat 4 tranzacții cu terenuri arabile, din care 2 tranzacții cu terenuri arabile în valoare totală de ... lei, o tranzacție are ca obiect un teren constructibil și o tranzacție are ca obiect o construcție nouă, în valoare totală de ... lei.

**Valoarea tranzactiilor realizate din instrainarea terenului construibil si a constructiei noua, reprezinta operatiuni impozabile in valoare totala de ... lei, in conformitate cu prevederile art.141 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare in anul 2008, pentru care organul fiscal a colectat TVA in suma de ... lei.**

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus in vigoare pe perioada 01.03.2007 – 31.12.2008, se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, aferenta perioadei 01.03.2007-31.12.2008, **intrucat a realizat o activitate economica ce implica si operatiuni taxabile, valoarea totala a livrarilor de bunuri efectuate in cursul anului 2007, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere, depasind la data de 31.01.2007 plafonul prevazut de regimul special de scutire, motiv pentru care contribuabilul avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.02.2007, sa aplice taxa pe valoarea adaugata la tranzactiile cu terenuri construibile si constructii noi incepand cu data de 01.03.2007 si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestarului avand in vedere urmatoarele considerente:

*1. Referitor la afirmatiile contestatarului precum ca „nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, intrucat organul fiscal l-a informat constant, la solicitarea sa, ca nu este in situatia de a se inregistra in scopuri de TVA” si ca “vanzarea terenurilor arabile, a fost considerata intotdeauna ca reprezentand operatiune care nu intra in sfera TVA”;*

Motivatiile contestatorului nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, inca de la 1 iunie 2002, data intrarii in vigoare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, **persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate au avut obligatia sa plateasca TVA.**

Totodata, legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile. Inca din 1 iunie 2002, la aparitia Legii nr. 345/2002 privind TVA, persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze si sa plateasca TVA, **deoarece pana la 1 ianuarie 2007, data aderarii României la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de cladiri si terenuri, orice tranzactie era taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.** In ce priveste vânzarea ocazionala de bunuri personale, acestea nu erau in sfera de TVA, la fel ca si in prezent. Legislatia de la data aderarii nu a adus nou decat acea scutire pentru constructii care nu mai sunt noi si pentru terenuri, altele decât cele construibile.

Conform prevederilor pct. 3 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru alte operatiuni decât vânzarea de bunuri

utilizate in scopuri personale, persoana fizica devine persoana impozabila daca activitatea desfasurata are caracter de continuitate.

Astfel in perioada iunie 2002 (data intrarii in viogare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata) - 31.12.2006, orice operatiune de livrare a bunurilor imobile efectuate de catre persoane impozabile, erau operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata. In aceste conditii persoanele fizice care realizau tranzactii imobiliare in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, aveau obligatia sa se inregistreze in scopuri de TVA si sa plateasca TVA.

Nici invocarea scutirii pentru terenurile arabile in cauza nu prezinta nicio relevanta in solutionarea cauzei intrucat, *in vederea stabilirii plafonului de scutire, se iau in considerare toate operatiunile realizate de o persoana impozabila, indiferent ca ele sunt taxabile ori scutite fara drept de deducere*, cum de altfel, rezulta chiar din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, de aprobare a Codului fiscal. De altfel, intentia de a desfasura cu caracter de continuitate activitatea de vanzare a terenurilor, rezulta asa cum s-a prezentat anterior din achizitiile succesive de terenuri inca din anul 2006, care au fost ulterior, in parte, instrainate.

2. Referitor la argumentul contestatarului potrivit caruia vanzarea terenului construit din anul 2008, cumparat in anul 2000, nu a vizat un scop economic, intrucat acest teren a fost folosit ca gradina pana a fost necesara reamenajarea lui in vederea construirii, fiind instrainat ulterior sorei sale in vederea echilibrării patrimoniului familiei extinse;

Conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. ..., contestatarul a vandut in anul 2007 dreptul de proprietate asupra lotului nr. 1 – teren curti constructii in suprafata de ... m.p. si asupra lotului nr. 4 – cota indiviza de ... respectiv suprafata de ... m.p. teren curti constructii – drum acces, ce fac parte dintr-un teren in suprafata totala de ... m.p. ce a fost dezmembrat conform actului de dezmembrare autentificat sub nr. ..., teren situat in intravilanul Municipiului Bucuresti, str. ,,....., sector ....

Terenul in cauza a fost achizitionat la data de **04.05.2000**, conform contractului de vanzare – cumparare autentificat sub nr... si vandut la data de **08.05.2008**.

Pretul acestei vanzari a fost de ... euro, pret pe care vanzatorul l-a primit integral in numerar de la cumparatoare, la data autentificarii actului de vanzare cumparare nr. ....

Potrivit prevederilor pct. 3 alin. (1) 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:

*“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.(...)”*

Potrivit art. 137 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru livrari de bunuri baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este

constituata, între altele, “ ... *din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor sau prestator din partea cumparatorului ...*”. În cazul persoanelor fizice care, în calitatea lor de cumparatori ai unui imobil, accepta în mod ferm sa plateasca un pret final, se considera ca suma platita include taxa pe valoarea adaugata.

Fata de cele mai sus precizate, rezulta ca nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatorului precum ca vanzarea respectiva se afla in afara sferei de aplicare a TVA, in conditiile in care prin contractul de vanzare cumparare nr. ... partile au convenit transmisiunea dreptului de proprietate pentru pretul de .. euro, neexistand nicio prevedere legala care sa instituie vreo scutire de taxa pe valoarea adaugata in cazul *instrainarii dreptului de proprietate cu scopul echilibrarii patrimoniului familiei extinse*.

Or, în speta analizata nu este demonstrat ca terenul curti constructii situat in intravilanul Municipiului Bucuresti, str. ..., a fost folosit anterior înstrainarii în scopuri personale, contestatorul nedepunand documente care sa probeze utilizarea terenului in scopuri personale, pe de o parte, iar pe de alta instrainarea acestuia in scopul obtinerii de venituri, confera fara tagada un caracter de continuitate în obtinerea de venituri. Pe cale de consecinta, operatiunea de vânzare a terenului situat in intravilanul Municipiului Bucuresti, str. ..., efectuata de domnul X intra in sfera de aplicare a T.V.A. si este impozabila prin prisma acestui impozit indirect.

3. Referitor la sustinerea contestatarului precum ca vanzarea imobilului situat in ..., judetul ..., str. ..., nu se afla in sfera de aplicare a TVA, intrucat acest imobil a fost edificat cu scopul de a fi locuinta sa

In opinia contestatarul, vanzarea imobilului situat in ..., judetul ... str. ..., nu intra in sfera de aplicare a TVA, intrucat acest imobil a fost edificat cu scopul de a fi locuinta sa, inasa a hotarat ulterior sa il instraineze datorita unor inconveniente legate de faptul ca se afla in vecinatatea unui canal din care se degaja un miros neplacut.

Imobilul situat in orasul ..., str. ..., judetul ..., compus din ... m.p. teren intravilan a fost achizitionat la data de **26.10.2007** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr...., precum si corpul de casa C1 cu suprafata construita la sol de ...m.p. edificat conform autorizatiei de construire nr. ..., a fost instrainat la data de **28.10.2008** conform contractului de vanzare cumparare nr. ....

Invocarea de catre contestatar a faptului ca scopul construirii acestui imobil a fost spre a fi utilizat drept locuinta si ca nu ar face obiectul vanzarii cu TVA este nedovedit si neintemeiat in conditiile in care, dispozitiile legale prevad explicit ca numai acele imobile utilizate efectiv in scop personal de contribuabil nu fac obiectul TVA. Ori, contestatarul a avut autorizatie de constructie emisa in data de **12.02.2008**, iar imobilul a fost vandul in data de **28.10.2008**, ceea ce nu dovedeste utilizarea acestuia in scop de locuinta personala, iar pe cale de consecinta, operatiunea de vanzare intra in sfera de aplicare a TVA si este impozabila.

Totodata, domnul X nu a prezentat documente care sa faca dovada ca imobilul situat in ..., judetul ..., str. ... a reprezentat locuinta sa in perioada 08.08.2008 (data receptiei finale a imobilului) – 20.10.2008 (data vanzarii imobilului), avand in vedere faptul ca potrivit constatarilor organului de inspectie fiscala, din cartea de indetitate a contribuabilului rezulta ca acesta domiciliaza din data de 16.01.2007 pana in prezent in Bucuresti, str. ...

Concluzionand, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că o persoană fizică ce realizează în cursul unui an calendaristic operațiuni imobiliare, constând în vânzarea de terenuri și construcții noi, altele decât cele utilizate în scopuri personale, ce conduc la obținerea de venituri cu caracter de continuitate devine persoana impozabilă, indiferent dacă operațiunea este sau nu scutită de taxă pe valoarea adăugată.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in materie, rezulta ca organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ..., in mod legal si corect au stabilit in sarcina persoanei fizice X prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei (... lei pentru tranzactia ce a avut ca obiect terenul curti constructii situat in Bucuresti, str. ...., sector .. + ... lei pentru tranzactia ce a avut ca obiect imobilul situat in ... str. ...., judetul ..).

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

### **3.2. Referitor la TVA colectata in suma de ... lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect TVA colectata in suma de ... lei, in conditiile in care prin contestatia formulata contestatarul nu aduce niciun argument si nu prezinta niciun document care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.*

**In fapt**, pentru imobilul situat in orasul ... compus din ... m.p. teren intravilan curti-constructii si un corp de casa din caramida, precum si cota indiviza de 1-12 din terenul intravilan reprezentand drum-acces in suprafata totala de ... m.p. situat in ...tarlaua ..., judetul ..., (terenul a fost achizitionat la data de **14.03.2008** conform contractului de vanzare cumparare autentificat sub nr... si constructia prin edificare conform autorizatiei de construire nr. ...), imobil vandut la data de **22.09.2009** conform contractului de vanzare cumparare nr. ... la valoarea de .. lei, organul fiscal a calculat TVA in suma de ... lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca domnul X s-a inregistrat ca platitor de TVA incepand cu 01.04.2010, iar din contestatia formulata rezulta ca s-a inregistrat drept platitor de TVA urmare edificarii si vanzarii imobilului din orasul ..., str. ..., judetul ..., nu a tinut evidente fiscale, respectiv jurnale de vanzari din care sa rezulte modul de determinare a TVA in suma de ... lei.

Organul fiscal a stabilit TVA colectata in suma de ... lei aferenta livrării din anul 2009, iar la trim. II 2010, nu a colectat TVA.

Fata de cele prezentate rezulta ca pentru suma de ... lei (... lei – ... lei) contestatarul nu prezinta motivele de fapt si de drept.

**In drept**, potrivit art. 206 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"(1) **Contestatia** se formuleaza in scris si **va cuprinde**:*

*(...)*

*c) **motivele de fapt si de drept***

*d) **dovezile pe care se întemeiaza;**"*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, potrivit căroră :

*"Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării",*

*coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :*

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se retine că în constatare contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază contestația, organul de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Având în vedere cele precizate mai sus și ținând cont de faptul că nu a adus niciun argument de fapt și de drept care să infirmă ori să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA colectată în suma de ... lei, urmează a se **respinge ca nemotivată** contestația formulată pentru capatul de cerere privind TVA colectată în suma de ... lei.

### **3.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de ... lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor achizitii de materiale, in conditiile in care nu face dovada ca materialele de constructii achizitionate au fost efectiv utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, respective pentru imobilul edificat in regie proprie in str. ....*

**In fapt**, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în suma de ... lei din facturile de achiziție a unor materiale de construcții, aferente perioadei februarie – decembrie 2008, întrucât domnul X nu a putut prezenta documente justificative din care să rezulte cu certitudine faptul că materialele de construcție achiziționate cu facturile precizate în anexa 19 la raportul de inspecție fiscală și în baza cărora contribuabilul a dedus și declarat taxa pe valoarea adăugată, au fost utilizate pentru operațiuni taxabile.



Verificarea taxei pe valoarea adaugata deductibila, s-a efectuat, pe baza documentelor prezentate de domnul X constatandu-se faptul ca taxa pe valoarea adaugata deductibila provine din achizitii de materiale de constructii si tamplarie PVC, cheltuieli cu taxele notariale, servicii de salubritate.

In perioada supusa inspectiei fiscale, taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de ... lei stabilita conform inspectiei provine de la achizitie tamplarie TVA, cheltuieli salubritate santier si cheltuieli cu onorariu si taxe autentificare notar.

Persoana fizica X s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de **01.04.2010** conform certificatului de inregistrare seria ... nr. ... emis la data de 22.04.2010, iar incepand cu data de 16.05.2011 acesta a solicitat scoaterea din evidenta in baza declaratiei de mentiuni inregistrata la A.F.P. sector ... sub nr. ....

Contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere pentru perioada februarie 2008-2010, conform prevederilor titlului VI, cap.XIII, art. 147<sup>1</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data depunerii decontului de TVA.

In decontul de TVA aferenta trim.II 2010 contribuabilul declara TVA deductibila in suma de ... lei aferenta perioadei februarie 2008 – decembrie 2008, pentru imobilul edificat in str. ..., pentru achizitii de materiale de constructii conform documentelor de achizitie depuse de contribuabil, din care organul fiscal accepta suma de ... lei ca TVA deductibila, iar pentru diferenta de ... lei precizeaza ca nu se dovedeste ca TVA aferenta acestei achizitii a fost destinata realizarii de operatiuni taxabile.

Contestatarul invoca in sustinerea contestatiei faptul ca organul de inspectie fiscala in mod abuziv a incalcat dreptul contribuabilului de a deduce TVA, intrucat nu a luat in considerare unele documente prezentate in vederea justificarii deductiei TVA, mentionand ca dupa vanzarea imobilului din ....., (conform contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr....) singura vanzare din anul 2009 de constructie noua, a solicitat inscrierea, a dedus si a platit TVA, a prezentat documentele legale justificative, in vederea deductiei TVA in valoare de ... lei, suma provenita din materiale de constructii, din care a fost considerata numai suma de ... lei.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata prin decontul de TVA, astfel:

*"Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa*

*(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.*

*(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art.. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5*

ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza conditiile necesare aplicarii prevederilor alin. (2), pentru situatia in care dreptul de deducere este exercitat dupa mai mult de 3 ani consecutivi dupa anul in care acest drept ia nastere. [...]"

De asemenea, prevederile pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice date pentru aplicarea dispozitiilor legale mai sus citate, arata ca: "48 (1) Prevederile art. 147<sup>1</sup>, alin. (2) si (3) din Codul Fiscal se aplica de persoanele impozabile si ulterior unui control fiscal, chiar daca taxa inscrisa in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate se retine ca dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul are posibilitatea depunerii unui decont prin care poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente bunurilor achizitionate inainte de inregistrarea ca platitor de TVA, asa cum este prevazut la pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea prevederilor art. 147<sup>1</sup>, alin. (2) si (3) din Codul fiscal, chiar daca taxa inscrisa in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale.

Facem precizarea ca, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor efectuate, acestea trebuie sa respecte prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada verificata.

Potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile".*

*"Art. 146. - Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);*

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:*

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca achizitiile efectuate au fost **utilizate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective**. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

**In legatura cu taxa pe valoarea adaugata deductibila declarata de contribuabil in decontul de TVA aferent trim. II 2010 in suma de ... lei, se retin urmatoarele:**

- Prin adresa nr. ... – anexa nr.17 la RIF, au fost solicitate contribuabilului documente justificative referitoare la modul de construire a imobilelor corp C1 avand regim de inaltime P+1E+M situat in orasul ... avand regim de inaltime P+1E+mansarda situat in orasul ... respectiv: contracte incheiate cu prestatori de servicii sau furnizori de materiale si materii prime pentru fiecare imobil construit, situatii de lucrari, devize de materiale, procese verbale de receptie pe faze de lucrari sau finale, situatii privind cantitatea si provenienta marfurilor, materiilor prime sau serviciilor achizitionate, documente referitoare la modul de efectuare a platilor catre furnizorii de bunuri si servicii, autorizatiile de construire si procesele verbale de receptie finala;

- prin adresa inregistrata la AFP sector ... sub nr. ... – anexa nr. ... la RIF, domnul X a depus documente referitoare la modul de construire a imobilului corp C1 avand regim de inaltime P+1E+mansarda situat in orasul ...

- prin adresa inregistrata la AFP sector 6 sub nr. ..., BNP .. si ... a comunicat copia **contractului de asociere** in vederea edificarii unei constructii pe terenul situat in ..., tarlaua ..., parcela ..., judetul ..., autentificat sub **nr....**, impreuna cu copia actului de dezmembrare si actului de partaj voluntar autentificat sub nr. ... si a actului aditional la actul de dezmembrare si la actul de partaj voluntar autentificat sub nr.... – anexa nr. 20 la RIF.

**Contractul de asociere in vederea edificarii unei constructii autentificat sub nr....**, prevede urmatoarele:

- domnul X – in calitate de proprietar al terenului in suprafata de 500 m.p. situat in orasul ..., tarlaua ..., parcela ..., judetul ... se asociaza cu ... si cu ... „(...) in vederea edificarii pe terenul Proprietarului situat in orasul ..., judetul ..., a unui imobil cu destinatia de locuinte in baza Autorizatia de construire nr. ... (...);”;

- domnul X – denumit proprietar aduce ca aport terenul in suprafata de ... mp situat in orasul ..., tarlaua ..., parcela ..., judetul .., iar **domnul ... si doamna ... – denumiti constructori se obliga sa edifice pe terenul mentionat mai sus, pe propria finantare, un imobil cu destinatia de locuinte, conform Autorizatiei de construire nr. ..., emisa pe numele proprietarului de catre Primaria orasului ..., judetul ...;**
- la finalizarea imobilului de locuinte constructia si terenul vor deveni proprietatea comuna a ambelor parti – proprietar si constructori.

Prin **actul de dezmembrare si actul de partaj voluntar autentificat sub nr. ...**, partajarea s-a efectuat dupa cum urmeaza:

**1. Domnul X** a luat in deplina proprietate si posesie parcela cu nr. cadastral ...**1**, situata in orasul ... str. ... nr. ...”, tarlaua ..., parcela .., judetul .., compusa din ... mp teren intravilan curti-constructii si un corp de casa din caramida, **C1**, cu regim de inaltime P+1E+mansarda si cota indiviza de 1/12 din terenul intravilan reprezentand drum de acces, in suprafata de ... m.p., situat in orasul .., tarlaua .., parcela .., judetul ...;

**2. .. si ...**, sotii, au luat in deplina proprietate si posesie parcela cu nr. cadastral ..**2**, situata in orasul .., str. ... nr. ...”, tarlaua .., parcela .., judetul .., compusa din .. mp teren intravilan curti-constructii si un corp de casa din caramida, **C2**, cu regim de inaltime P+1E+mansarda si cota indiviza de 1/12 din terenul intravilan reprezentand drum de acces, in suprafata de .. m.p., situat in orasul .., tarlaua .., parcela .., judetul ..;

**3. ..- si ..**, sotii, au luat in deplina proprietate si posesie parcela cu nr. cadastral ..**3**, situata in orasul .., str. .. nr. ...”, tarlaua .., parcela .., judetul .., compusa din ... mp teren intravilan curti-constructii si un corp de casa din caramida, **C3**, cu regim de inaltime P+1E+mansarda si cota indiviza de 1/12 din terenul intravilan reprezentand drum de acces, in suprafata de .. m.p., situat in orasul ..., tarlaua ..., parcela ..., judetul ..

- potrivit contractului de vanzare-cumparare nr. ..., anexa 14 la RIF, domnul X a instrainat imobilul situat in orasul .., str. .. nr. .., tarlaua .., parcela .., judetul .., compusa din .. mp teren intravilan curti-constructii si un corp de casa din caramida, **C1**, cu regim de inaltime P+1E+mansarda si cota indiviza de 1/12 din terenul intravilan reprezentand drum de acces, in suprafata de .... m.p., situat in orasul .., tarlaua .., parcela .., judetul .., pretul vanzarii fiind de .. lei (echivalentul sumei de .. euro);

- prin adresa inregistrata la A.F.P. sector ... sub nr. .. anexa nr. .. la RIF, domnul X a precizat ca imobilul situat in orasul .., str. ... nr. ...” a fost **construit in regie proprie, in baza devizelor de materiale intocmite de dirigintele de santier;**

- avand in vedere clauzele prevazute in contractul de asociere nr. ..., organul fiscal a solicitat contribuabilului sa justifice motivul pentru care a dedus TVA la materialele de constructie utilizate pentru imobilul din str. .. nr. .., oras .., judetul ... Astfel, prin Nota explicativa, anexa .. la RIF, contribuabilul declara urmatoarele: *„Datorita situatiei economice nationale (mondiale) care a creat criza economica aparuta la sfarsitul anului 2008 contractul de asociere nr. .. a necesitat un act aditional, partile contractante renegociind clauzele contractului. In urma renegocierii a fost intocmit un Act aditional sub semnatura privata prin care, eu m-am obligat sa achizitionez materiale de constructii pana la concurenta sumei de .. euro. Astfel eu am achizitionat materiale de constructii conform facturilor.”*

Potrivit Actului aditional incheiat la data de ... la Contractul de asociere in vederea edificarii unei constructii pe terenul situat in orasul .., tarlăua .., pacrele .., judetul ..autenticat sub nr. .., partile au renegociat clauzele contractului in sensul ca: „proprietarul X este de acord si se obliga sa achizitioneze pe cheltuiala sa, in vederea realizarii constructiei ce face obiectul contractului de asociere, materiale de constructii pana la concurenta sumei de .. euro (conform facturilor ce vor fi prezentate Constructorilor).”

- Prin adresa nr. .. inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. .., organul fiscal face urmatoarele precizari:

*“Prin adresa nr... inregistrata la AFP sector 6 sub nr..., Primaria Orasului .. ne face cunoscut faptul ca domnul X <nu are bunuri mobile si imobile in patrimoniu>. De asemenea anexeaza la adresa mentionata contractul de vanzare cumparare nr... din care rezulta faptul ca domnul X a instrainat imobilul situat in .., str. .. nr. ..”, judetul ....*

*Asa s-a constatat faptul ca domnul X a mai edificat o constructie in orasul .., str. .. nr..” (...), conform Autorizatiei de constructie nr. .. si a procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr... (...).*

*Imobilul situat in .., str.. nr. ..” a fost instrainat de contribuabil in data de 06.06.2011 – ulterior datei de 16.05.2011 cand contribuabilul (...) a solicitat scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA. (...)*

*Motivele invocate de contestator, precum ca TVA in suma de .. lei este aferenta imobilului edificat in regie proprie din str. .. nr. .., nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:*

- contribuabilul a dedus TVA in suma de ... lei, pentru achizitii de materiale de constructii aferente perioadei **februarie 2008 – decembrie 2008**, prezentate in anexa nr... la RIF, pe motiv ca materialele respective au fost utilizate pentru imobilului edificat in regie proprie in str. ...nr..., in conditiile in care din documente rezulta urmatoarele:

Domnul X a dobandit dreptul de proprietate asupra terenului intravilan in suprafata de 500 mp, situat in orasul .., tarlăua .., parcela .. judetul .., avand nr. Cadastral .. conform contractului de vanzare-cumparare autenticat sub nr. .., teren pe care a fost edificata constructia conform Autorizatiei de construire nr. .., a Procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr. .. si conform Contractului de asociere in vederea edificarii unei constructii autenticat sub nr. ... Terenul si constructia i-au revenit in deplina proprietate si posesie conform actului de dezmembrare si actului aditional la actul de dezmembrare si actul de partaj voluntar autenticat sub nr. .., aceste acte fiind incheiate in baza Contractului de asociere in vederea edificarii unei constructii autenticat sub nr...;

- din devizele estimative pentru beton, nedatate, exprimate doar in unitati fizice (mc), reies numai materialele specifice achizitionate nu si categoriile de lucrari executate, exprimate în unitati fizice si valorice, respectiv locul unde au fost folosite;

- note de receptie a cantitatii materialelor de constructii nu dovedesc utilizarea acestora pentru imobilul din str. .. nr. ..;

- facturile de achizitie a materialelor de constructie precizate in anexa nr... la RIF, desi necesare nu sunt suficiente pentru a demonstra ca achizitiile de materiale sunt efectuate in folosul operatiunilor sale. Spre exemplu la denumirea produselor “Beton

(...)” se precizeaza “Santier: str. .. nr. ..”, fara mentiunea expresa referitoare la adresa exacta unde au fost livrate materialele de constructii in cauza, desi asa cum am aratat mai sus, domnul X a edificat in orasul .., str. .. nr. ..., doua constructii, respectiv la “str.. nr. ..”, doua constructii, respectiv la “str. ...nr. ..” si “str.... nr. ..”;

- taxa pe valoarea adaugata in suma de .. lei aferenta facturilor de achizitie nr. ..., nr. .. si nr. ..., contribuabilul a dedus si declarat taxa pe valoarea adaugata in baza unor documente emise pe numele: ... si “*Persoana fizica*” si nu pe numele X, iar aceste documente nu contin toate datele prevazute de art. 155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. De altfel, contestatorul precizeaza ca a fost inclusa din eroare factura emisa pe numele ...

In consecinta, intrucat nu a prezentat elemente noi fata de constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente pentru capatul de cerere privind TVA in suma de ... lei.

In prezenta cauza domnul X nu a facut dovada ca materialele achizitionate facturate prezentate in anexa nr... la RIF au fost si efectiv utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv nu rezulta cu certitudine faptul ca au fost utilizate pentru edificarea corpului de casa din caramida, C1, cu regim de inaltime P+1E+mansarda, situat in orasul .., str. .. nr. ..”.

Or, simpla detinere a facturilor nu este suficienta pentru deducerea taxei facturate, contestatarul avand si obligatia sa demonstreze ca achizitiile au fost utilizate, astfel incat sa fie indeplinita conditia de fond esentiala, cea privind utilizarea acestor achizitii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile interesate.

*A lega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata doar de conditiile de forma, inclusiv cele care vizeaza detinerea facturilor, ar insemna, **prin reducere la absurd**, ca persoanele impozabile isi pot deduce taxa aferenta achizitiilor doar in baza unor documente formale, fara legatura cu substanta tranzactiei, ceea ce ar conduce in final la eludarea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa aiba loc in realitate si sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanelor in cauza.*

In consecinta, intrucat motivatia domnului X nu este de natura sa schimbe constatările organelor de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere pentru TVA neacceptata la deducere in suma de .. lei.

### **3.4 Referitor la obligatiile fiscale accesorii aferente TVA in suma totala de .. lei:**

*Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata obligatiile fiscale accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1, 3.2 si 3.3 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de .. lei, iar, pe de alta parte, contribuabilul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat dobanzile/majorarile si penalitatile de intarziere contestate.*

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .., s-au stabilit in sarcina contestatarului dobanzi/majorari si penalitati de intarziere aferente in suma de .. lei, calculate pana la data de 11.11.2011.

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

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

**"Art. 120 - (1) Majorarile de întârziere 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, majorarile de întârziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

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

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

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

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

**"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

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

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

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

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

Avand in vedere cele retinute anterior prin prezenta decizie, potrivit carora contestatarul datoreaza taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca acesta datoreaza si accesoriile aferente, in virtutea

principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si în temeiul prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct.18-21, art. 126 alin. (1), art.127, art. 128, art. 137 alin. (1) lit.a), art. 140 (forma aplicabila in anul 2007), art. 145, art. 146, art. 147<sup>1</sup>, art. 152, art.153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.2, pct.3, pct. 45, pct.62, pct.66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

### DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiata contestatia formulata de domnul X impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ... emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ..., pentru TVA in suma de .. lei si pentru obligatiile fiscale accesorii aferente in suma de ... lei;

2. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de domnul X pentru TVA in suma de .. lei, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector ...

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