



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 150/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-l **PRN**
cu domiciliul in loc. A, jud. Cluj, la Activitatea
de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la
Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....02.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **PRN** cu domiciliul in loc. A, str. ..., nr. ..., jud. Cluj, C.N.P., formulata impotriva Deciziei de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfoara activitati independente in mod individual nr. -/1/...12.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de12.2010 de catre organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus. Petentul contesta suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- y lei - taxa pe valoarea adaugata,
- y lei - maj. de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei - penal. de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia, formulata de SCPA IU & Aii din Cluj-Napoca prin avocat asociat AC (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. -/....01.2010), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de12.2010 si comunicat petentei la data de01.2011 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a

fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de02.2011, fiind inregistrata sub nr. -/...02.2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de d-l **PRN** cu domiciliul in loc. A, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata solicita:

- anularea bazei impozabile stabilite la sursa TVA in quantum de y lei;
- anularea creantei fiscale principale stabilite suplimentar la sursa TVA in suma de y lei;

- anularea creantelor fiscale accesorii in suma totala de y lei, reprezentand dobanzi de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

In sustinerea solicitarilor sale, petentul invoca urmatoarele motive:

- nu am calitatea de persoana impozabila, deoarece nu am desfasurat activitati economice despre care se face vorba la art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, intrucat nu am calitatea de producator, prestator de servicii, persoana care a exercitat o profesie libera sau persoana care desfasoara activitati extractive sau agricole. De asemenea, activitatea desfasurata, nu este una comerciala atata vreme cat vanzarea cumpararea bunurilor imobile este o activitate eminenta civila,

- vanzarea de imobile terenuri si constructii efectuate de catre o persoana fizica nu se incadreaza in nici una din activitatile prevazute la art. 127, alin. (2) din Codul fiscal, intrucat nu este expres mentionata in text, iar o eventuala incadrare prin analogie este strict prohibita prin dispozitiile art. 3, lit. b) Cod fiscal,

- vanzarea de imobile terenuri si constructii efectuate de catre o persoana fizica nu este nici exploatare de bunuri in sensul art. 127, alin. (2), teza a II-a Cod fiscal. Exploatarea nu este definita de legea fiscala,

- Curtea Europeana de Justitie s-a pronuntat intr-o serie de cauze cu privire la activitati care constituie exploatare in sensul TVA, din care rezulta ca bunurile corporale ramaneau in proprietatea celui care le exploata si nu se "consumau" prin instrainarea acestora,

- operatiunile desfasurate de contestator nu pot fi cuprinse in sfera de aplicare a TVA intrucat nu intrunesc conditiile prevazute la art. 126, alin (1), lit. c) si d) Cod fiscal, respectiv livrarea bunurilor nu a fost realizata de o persoana impozabila si livrarea bunurilor nu a rezultat din una din activitatile economice prevazute la art. 127, alin. (2), Cod fiscal,

- prin inspectia fiscala s-a stabilit depasirea plafonului de scutire de 35.000 euro la data de11.2008 si obligatia inregistrarii in scopuri de

TVA, cu toate ca aceasta obligatie priveste "persoana impozabila", ori subsemnatul nu ma avut si nu pot avea aceasta calitate,

- in ipoteza in care se accepta ca operatiunile desfasurate sunt supuse TVA, se retine ca inspectia fiscala a stabilit gresit cuantumul obligatiei de plata datorita faptului ca TVA este exigibila dupa deducerea cuantumului taxei suportate direct prin intermediul diferitelor componente ce se reflecta in costul bunurilor sau serviciilor,

- adaugarea TVA la pretul de vanzare, pret care include in cuantumul sau TVA care a fost suportata de mine si colectata de furnizorii mei, dar nu a fost dedusa, conduce la aplicarea de TVA la TVA, fapt ce constituie in mod cert o incalcare a principiului neutralitatii TVA,

- in masura in care se va constata ca dl PRN nu datoreaza debitul, nici accesoriile nu sunt datorate in baza dispozitiilor art. 47, alin. (2) Cod procedura fiscala,

II. Prin Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/1/...12.2010, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de ...12.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a activitatii desfasurate privind tranzactiile imobiliare efectuate, precum si modul de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului aferente veniturilor realizate de catre d-l PRN cu domiciliul in loc. A, in perioada ...2005-.....2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-l PRN a desfasurat in perioada 2008-.... 2009, impreuna cu asociatii CCM si CAMA, respectiv CRS si CRB, activitati economice cu caracter de continuitate, constand in efectuarea a x tranzactii imobiliare (apartamente noi si locuri de parcare), operatiuni care se incadreaza in prevederile art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada mentionata mai sus, organele de inspectie fiscala retin ca activitatea desfasurata de contribuabil reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Titlul VI "Taxa pe valoarea adaugata" ale Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se constata ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de ...2009**, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petent, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l PRN cu domiciliul in loc. A datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada ...-.... 2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile (x apartamente noi si x locuri de parcare), in conditiile in care contribuabilul 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.

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in evidenta contabila si fiscala a activitatii desfasurate de catre d-l PRN cu domiciliul in loc. A, cu privire la tranzactiile imobiliare efectuate in perioada2005-....2009, precum si modul de derterminare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului aferente veniturilor realizate.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010 a fost emisa Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfoara activitati independente in mod individual nr. -/1/...12.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y) si penalitati de intarziere (y lei).

Petentul contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a diferentelor de taxe retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la suma de y lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l PRN a desfasurat impreuna cu asociatii (CCM, CAMA, CRS si CRB), activitati economice (vanzarea a x apartamente noi si x locuri de parcare) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2009.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabil impreuna cu asociatii in perioada 2008-.... 2009, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentului este in suma de y lei (impozabile=y lei) si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz	Val. totala lei	Val. asociat	Cota TVA	TVA asociat	Obs.
1.							Depasire plafon
2.							
....							
22.							
	Total, din care:					-	
	-supuse TVA					y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica PRN impreuna cu asociatii in perioada ... 2008-... 2009, respectiv x tranzactii imobiliare organul de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, acesta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta acesta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata de catre contribuabil impreuna cu asociatii in perioada supusa verificarii, prin vanzarea a x apartamente noi si x locuri parcare, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare in perioada verificata), arata ca:

„(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 și 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)”**,

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, in conditiile in care sunt realizate de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127 alin. (1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dispozitiile art. 127 alin. (1) si (2) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la „*Persoane impozabile si activitatea economica*” precizeaza:

(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”.**

Dupa data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, la art. 125¹, alin. (1), pct. 18 din actul normativ mentionat mai sus, referitor la definirea notiunii de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, se arata:

“(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”.**

Prin urmare, din coroborarea dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca **o persoana fizica reprezinta persoana impozabila** in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in

care aceasta desfasoara activitati economice de natura celor prevazute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate de o persoana impozabila asa cum este definita la art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127, alin. (2) din acelasi act normativ.

De asemenea, potrivit prevederilor legale stipulate la art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, persoanele fizice care efectueaza activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala sau alte bunuri, nu se considera ca desfasoara activitate economica si nu intra in categoria persoanelor impozabile, **cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, in acest caz acestea dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Intrucat, d-l PRN impreuna cu asociatii efectueaza in perioada ... 2008-... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare (apartamente noi si locuri parcare) in suma totala de **y lei**, se constata ca operatiunile economice efectuate au caracter de continuitate si pe cale de consecinta reprezinta o activitate economica care se supune dispozitiilor prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pentru perioada supusa verificarii.

In sensul constatarilor prezentate mai sus, se retine ca dispozitiile art. 153, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, stipuleaza ca:

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

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

In sensul celor prezentate mai sus, prevederile art. 152, alin. (1) si (6), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la regimul special de scutire pentru intreprinderile mici privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre contribuabil), precizeaza ca:

“(1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B). [...].

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A., conform art. 153, in 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 in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153”.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si care realizeaza 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 data la care a atins sau a depasit plafonul de scutire, respectiv cifra de afaceri realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei rezulta incheierea contractelor nr. -/....2008 (y lei), nr. -/....2008 (y lei) si nr. -/....2008 (y lei), din care partea care revine petentului este in suma de y lei (y+y+y lei), se retine ca in luna noiembrie 2008 aceasta a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petentul avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citat mai sus), sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de2008, se retine ca acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim

normal pana la data de 2008, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii, respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit.

In situatia mentionata, se constata ca acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2009**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, pentru a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data mentionata mai sus, organul de inspectie fiscala a fost indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor imobiliare taxabile efectuate dupa aceasta data (x contracte din perioada ...-.... 2009), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105), respectiv cota standard de 19% sau 5%, asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent in perioada mentionata.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala la aplicarea cotei de TVA s-a avut in vedere clauza stipulata in mod expres in contractele de vanzare cumparare incheiate intre parti, in care la Cap. "*Pretul de vanzare-cumparare*" este specificat "*pret ce include TVA*" sau "*pret ce nu contine TVA*".

Prin urmare, in cazul in care in contracte era specificat in mod expres clauza "*pret ce nu contine TVA*" s-a procedat la aplicarea cotei standard de 19% sau 5% asupra valorii tranzactiei efectuate, iar in cazul in care in contracte era specificata clauza "*pret ce include TVA*" sau nu exista nici o mentiune referitoare la acest aspect, s-a aplicat procedura sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105), astfel incat la stabilirea taxei pe valoarea adaugata s-a tinut seama de vointa partilor exprimata in contractele de vanzare cumparare autentificate la notar public.

In ceea ce priveste aplicarea cotei de 5%, se retine ca aceasta s-a efectuat pentru tranzactiile pentru care contribuabilul a prezentat declaratiile pe propria raspundere date de cumparatori si autentificate de notar public, din care rezulta ca sunt indeplinite conditiile prevazute de art. 140, alin. 2[^]1, lit. c), pct. 1 si 2 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Asa cum rezulta din situatia prezentata in cuprinsul acestei decizii (tabel pag. 5), se constata ca valoarea operatiunilor taxabile efectuate de petent in perioada ...-.... 2009 si care sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, sunt in suma totala de y lei (partea care revine petentului), operatiuni aferent carora organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia

formulata de contribuabila referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost stabilite in sarcina petentului pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada ...-..... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se constata ca acesta datoreaza si suma de y lei cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la 01.07.2010), dispozitii care referitor la calculul majorarilor de intarziere, precizeaza :

“Cap. 3 Majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere[...].”

“Art. 120 Majorari de intarziere

(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...].”

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

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila incepand cu data de 01.07.2010, referitor la calculul dobanzilor, penalitatilor de intarziere sau majorarilor de intarziere, se precizeaza :

“Cap. 3 Dobanzi, penalitati de intarziere sau majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(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 Dobanzi

(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** ”.

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% (dupa data de 01.10.2010 este 0,04%-nota noastra) pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale. [...]”

Art. 120¹ Penalitati de intarziere

(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 prevederile legale citate mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen obligatii accesorii. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere/dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv, in cazul analizat pentru perioada2009-.....2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea aplicarea urmatoarelor cote:

- 0,1% pentru perioada2009-30.06.2010,
- 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010,
- 0,04% pentru perioada 01.10.2010-.....2010,

asupra debitului in suma de y lei stabilit ca datorat bugetului de stat de catre contribuabila pentru activitatea desfasurata de catre aceasta in perioada verificata.

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului in suma de y lei datorat la sursa taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,

prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile pentru perioada2009-... 2010, aferente obligatiilor fiscale retinute in sarcina sa pentru tranzactiile efectuate in perioada ...-.... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Referitor la invocarea de catre petent a stabiliri gresite a cuantumului obligatiei de plata, fara a se avea in vedere deducerea taxei aferente bunurilor si serviciilor achizitionate.

In ceea ce priveste invocarea de catre petent a acestui aspect referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, precizam ca, asa cum s-a aratat la pct. III.a al prezentei, contribuabilul avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de2009 ca urmare a depasirii plafonului de scutire, sau prin optiune la inceperea activitatii economice, situatie in care putea beneficia de dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii necesare realizarii obiectului de activitate.

In acest sens, mentionam ca potrivit prevederilor art. 152, alin. (8) si (9) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, referitor la regimul de scutire pentru intreprinderile mici, se precizeaza ca:

“(8) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire:

a) nu are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor, in condițiile art. 145 si 146;

b) nu are voie sa mentioneze taxa pe factura sau alt document;

c) este obligata sa menționeze pe orice factura o referire la prezentul articol, pe baza careia se aplica scutirea.

(9) Prin norme se stabilesc regulile de inregistrare si ajustarile de efectuat in cazul modificarii regimului de taxa”.

Prin urmare, intrucat contribuabilul a aplicat regimul de scutire pe toata perioada supusa verificarii fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la finalizarea inspectiei fiscale, desi avea aceasta obligatie legala, in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate.

De asemenea, prevederile art. 152, alin. (6); ale art. 153, alin. (1), lit. a) si alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

„art. 152 (6) [...]. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. [...].”

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

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

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

iar la punctul 66, alin. (1), lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, referitor la aplicarea prevederilor art. 153 din lege, se stipuleaza ca:

„66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153, alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu:

[...] d) prima zi a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare, in cazul prevazut la art. 153 alin. (7) din Codul fiscal”.

Prin urmare, dispozitiile legale citate mai sus precizeaza ca regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA a contribuabilului, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare ca platitor de TVA si pe cale de consecinta doar dupa aceasta data o persoana impozabila are dreptul la exercitarea deducerii taxei aferente bunurilor achizitionate.

De asemenea, potrivit art. 147¹, alin. (1) din Legea 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, se retine ca **„orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

Intrucat pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilul aplica regimul special de scutire deoarece nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata si avand in vedere prevederile legale citate, se

constata ca **acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

De asemenea, din cuprinsul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petentul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA pana la finalizarea inspectiei fiscale si pe cale de consecinta neputandu-si exercita dreptul de deducere a TVA, astfel incat stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului s-a efectuat avandu-se in vedere situatia fiscala a acesteia la data finalizarii inspectiei fiscale.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului s-a efectuat avand in vedere prevederile punctul 62, alin. (2), lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/22.01.2004, unde se stipuleaza ca:

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

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

De mentionat este faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 147¹ 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

[...]. (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. 147¹, 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. 147¹, 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.

III.d Referitor la invocarea de catre contestatar a faptului ca tranzactiile imobiliare au natura civila, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unor apartamente si locuri de parcare este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale (Codul comercial, Codul civil).

Pentru considerentul prezentat, Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal are caracter special in materie de taxa pe valoarea adaugata, astfel incat tranzactiile efectuate de contribuabil (vanzarea de imobile cu caracter de continuitate), trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

In acest sens, prevederile art. 14 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala stipuleaza:

„Veniturile, alte beneficii si valori patrimoniale sunt supuse legii fiscale indiferent daca sunt obtinute din activitati ce indeplinesc sau nu cerintele altor dispozitii legale.”

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea contestatarului ca prin operatiunile de vanzare a bunurilor imobile nu s-a

realizat exploatarea bunurilor vandute, deoarece in opinia legiuitorului nu numai exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate reprezinta o activitate economica ci si vanzarea acestora, acestea fiind operatiuni diferite, ambele generatoare de venituri.

III.e Referitor la invocarea faptului ca operatiunile desfasurate nu pot fi cuprinse in sfera de aplicarea TVA.

Fata de acest motiv invocat de catre petent, trebuie subliniat ca existenta contractelor succesive de vanzare a unor bunuri imobile (apartamente noi si locuri de parcare) determina caracterul de continuitate a activitatii desfasurate de catre un contribuabil, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

In situatia in care o persoana fizica cumpara si vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii din punctul de vedere al TVA.

Cu alte cuvinte, cuantumul si repetabilitatea tranzactiilor imobiliare derulate care genereaza venituri din transferul tranzactiilor imobiliare determina caracterul de continuitate al veniturilor obtinute din transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal.

Potrivit precizarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...2010, in perioada 2008-.... 2009, d-l PRN impreuna cu asociatii, au realizat un numar de x tranzactii imobiliare, constand in vanzari de apartamente noi si locuri de parcare in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- in anul 2008, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei,
- in anul 2009, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei.

Avand in vedere ca operatiunile economice, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate de catre petent in perioada ... 2008-... 2009, constand in efectuarea a nu mai putin de x tranzactii imobiliare, rezulta ca acesta a desfasurat activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate la punctele anterioare ale prezentei.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada mentionata, contribuabilul a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Fata de argumentele prezentate mai sus, rezulta ca motivele invocate de catre petent nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute pentru solutionarea favorabila a contestatiei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a); art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-l **PRN** cu domiciliul in loc. A, jud. Cluj, C.N.P., pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfoara activitati independente in mod individual nr. -/1/....2010.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petent si Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV