



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrație 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. 193/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **MLM**
cu domiciliul in loc. JM, 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. -/...07.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **MLM** cu domiciliul in loc. JM, formulata impotriva Deciziei de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/2/...05.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ..05.2010 de catre organele 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, prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei - taxa pe valoarea adaugata
- y lei - maj. de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin SCPA IU si Asociatii din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din ...06.2010), 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 intocmit la data de ...05.2010 si comunicat petentei la data de ..06.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare, confirmata de semnatura contestatorului), iar contestatia a fost depusa la

Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de....06.2010 fiind inregistrata sub nr. -/...06.2010.

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-na **MLM** cu domiciliul in loc. JM, jud. Cluj.

I. petenta, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/2/...05.2010, solicita anulara bazei suplimentare in suma de y lei stabilita la sursa TVA, precum si anulara creantelor fiscale in suma totala de y lei stabilite suplimentar la sursa TVA, reprezentand debit (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

In sustinerea solicitarii sale contestatoarea invoca urmatoarele aspecte:

1. nu am calitatea de persoana impozabila, deoarece nu am desfasurat activitatile economice despre care se face vorba la art. 127, alin. (2) Cod fiscal, intrucat:

- nu am calitatea de producator, prestator de servicii, persoana care a exercitat o profesie libera sau asimilata sau persoana care desfasoara activitati extractive sau agricole,

- vanzarea de imobile terenuri si constructii efectuata de catre o persoana fizica nu se incadreaza in nici una din activitatile prevazute la art. 127, alin. (2) Cod fiscal, intrucat nu este expres mentionata in text,

- vanzarea de imobile terenuri si constructii efectuata, de catre o persoana fizica nu reprezinta exploatare de bunuri in sensul art. 127, alin. (2), teza a II-a Cod fiscal, deoarece exploatarea nu este definita de legea fiscala, iar Curtea Europeana de Justitie s-a pronuntat intr-o serie de cauze ca exploatarea se refera la inchirieri de bunuri sau acordarea de imprumuturi, situatie in care bunurile corporale, actiunile, imobilele sau capitalul ramane in proprietatea celui care le exploateaza.

2. operatiunile desfasurate nu pot fi cuprinse in sfera de aplicare a TVA deoarece 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.

3. inspectia fiscala a retinut ca la sfarsitul lunii septembrie 2006 am depasit plafonul de scutire de 200.000 lei si ca aveam obligatia sa ma inregistrez ca platitor in scopuri de TVA, fara a avea in vedere ca subsemnata nu am avut, nu am si nu pot avea calitatea de persoana impozabila in sensul art. 127 din Codul fiscal si deci dispozitiile legale privitoare la depasirea plafonului de scutire si la obligatia de inregistrare nu mi sunt aplicabile.

4. operatiunile desfasurate in anii 2007 si 2008 nu sunt impozabile intrucat acestea nu intrunesc conditiile prevazute la art. 126, alin. (1), lit. c) si d) din Codul fiscal si prin urmare nu se pune problema scutirii lor de TVA sau de exceptii de la scutire, conform art. 141, alin. (2), lit. f).

5. daca am accepta ca operatiunile desfasurate sunt supuse TVA, organul de inspectie fiscala a stabilit gresit cuantumul obligatiei de plata, deoarece taxa stabilita in functie de pretul bunurilor si serviciilor, calculata conform cotei de impunere aplicabile, va fi exigibila doar dupa deducerea cuantumului taxei suportate direct prin intermediul componentelor ce se reflecta in costul bunurilor si serviciilor. Adaugarea TVA la pretul de vanzare convenit intre subsemnata si cumparatori, pret care include in cuantumul sau TVA care a fost suportata de mine si colectata de furnizorii dar nu a fost dedusa, conduce la aplicarea de TVA la TVA.

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. -/2/...05.2010, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ...05.2010.

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 determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-na MLM din loc. JM, in perioada ... 2007 – 2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na MLM si sotul sau MRA au desfasurat in perioada supusa controlului, activitati economice cu caracter de continuitate constand in vanzarea de imobile (apartamente, case si terenuri), operatiuni care se incadreaza la art. 127, alim. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, potrivit documentelor prezentate, s-a retinut ca d-na MLM a efectuat in perioada ... 2007 – ... 2009 mai multe tranzactii imobiliare (terenuri, case si apartamente construite), pentru ca dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta sa le instraineze catre terte persoane, pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala retine 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 Normele metodologice de aplicare a Legii 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 aceasta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de2007, 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 petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-na MLM cu domiciliul in loc. JM datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada .. 2007 –...2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile, in conditiile in care contribuabila 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 determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-na MLM din loc. JM, jud. Cluj, in perioada ... 2007 – ...2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de05.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/2/04.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

Potrivit Referatului cu propuneri privind solutionarea contestatiei, impotriva petentei nu a fost intocmita sesizare penala.

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a acestor diferente de impozite 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 05.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na MLM si sotul sau MRA au desfasurat activitati economice constand in vanzarea de imobile (terenuri construibile, case si apartamente construite) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2007.

Tranzactiile efectuate de catre contribuabila impreuna cu sotul MRA in perioada ...2007-... 2009, (partea care ii revine petentei), sunt in suma totala de y lei si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. tranz	Val. TVA	Asociati	Observatii
1.					Muresan R. si L.	teren+casa
2.					Muresan R. si L.	apart.
3.					Muresan R. si L.	apart.
4.					Muresan R. si L.	apart.
5.					Muresan R. si L.	apart.(teren+casa)
6.					Muresan R. si L.	teren+casa
7.					Muresan R. si L.	teren+casa
8.					Muresan R. si L.	teren+casa (teren)
9.					Muresan R. si L.	teren intrav.(extra)
	Total	x	y	y		

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica MLM in perioada supusa verificarii, respectiv x tranzactii cu apartamente, case si terenuri, 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 intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata in perioada 2007-2009 de contribuabila (impreuna cu sotul sau MRA), prin cumpararea unor terenuri, construirea unor case si apartamente pentru ca acestea sa fie ulterior vandute unor terte persoane prin acte autentificate de catre notar public, 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.

Prin urmare, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare dupa 01.01.2007), 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)”**,

Totodata, dispozitiile pct. 2, alin. (1) si (2) Titlu VI din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004 (aplicabile dupa data de 01.01.2007), arata ca:

„2. (1) In sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operatiunea nu este impozabila in Romania daca cel putin una din conditiile prevazute la lit. a) - d) nu este indeplinita.

(2) In sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii **trebuie sa se efectueze cu plata.** Conditia referitoare la "plata" implica existenta unei legaturi directe intre operatiune si contrapartida obtinuta. **O operatiune este impozabila in conditiile in care aceasta operatiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obtinuta este aferenta avantajului primit, [..]**”.

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”.

Incepand cu 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.

In explicarea prevederilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal (citate mai sus), la pct. 3, alin. (1) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, legiuitorul a precizat:

„3. (1) In sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica, cu exceptia situatiilor in care se constata ca activitatea respectiva este desfasurata in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate** in sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal. [...]”.

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 acesta dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Prin urmare, avand in vedere ca petenta (impreuna cu sotul sau) efectueaza in perioada ... 2007-.... 2009 un numar de x tranzactii (terenuri, case si apartamente) in suma totala de y lei, se constata ca operatiunile economice efectuate de d-na MLM 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**”.*

Intrucat in luna 2007 a fost incheiat contractul de vanzare cumparare nr. -/....12.2007 in suma de y CHF (reprezentand y lei, din care contribuabilei ii revine suma de y lei), se constata ca la data de2007 petenta (impreuna cu sotul sau) 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, aceasta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

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 citate mai sus si avand in vedere faptul ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de2007, 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, situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2008**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabila.

Deoarece contribuabila 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 era indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor efectuate dupa aceasta data (x tranzactii din perioada ... 2008-.... 2009) in valoare de y lei), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119) asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petenta.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, se constata ca organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj a procedat in mod eronat la stabilirea debitului suplimentar datorat bugetului de stat in suma de y lei, in sensul ca s-a calculat obligatia de plata suplimentara si pentru tranzactia efectuata in luna 2007, fara a se avea in vedere ca aceasta a devenit in fapt platitoare de taxa pe valoare adaugata doar incepand cu data de2008 si ca doar dupa aceasta data pot fi stabilite in sarcina contribuabilei obligatii fiscale suplimentare la sursa TVA.

Pentru aceste considerente, organul de solutionare a contestatiei constata ca pentru tranzactia efectuata de contribuabila prin contractul nr. - /...12.2007 in suma de y lei (partea care revine petentei), aceasta nu

datoreaza taxa pe valoarea in suma de y lei, suma pentru care contestatia formulata de contestatoare urmeaza a se admite.

In sensul considerentelor prezentate in cuprinsul prezentei decizii s-a pronuntat si Directia Generala de Metodologii Fiscale din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin adresa nr. 901.672/19.04.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. 1.569/22.04.2010.

Asa fiind, in contextul celor prezentate mai sus, se constata ca obligatia de plata privind debitul pe care contribuabila il datoreaza bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata este in suma de y lei (y), motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a **se admite pentru suma de y lei si se respinge ca neantemeiata pentru suma de y lei.**

III.b Referitor la suma de y lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost calculata in sarcina contribuabilului pentru debitul de plata in suma de y lei stabilit ca datorat pentru perioada ... 2007- 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, se constata ca petenta nu datoreaza bugetului de stat obligatia fiscala in suma de y lei, rezulta ca aceasta nu datoreaza nici suma de y lei cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar in sarcina, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**.

Calculul majorarilor de intarziere aferent debitului in suma de y lei, se prezinta astfel:

$$y \text{ lei} \times x \text{ zile} \times 0,1 \% = y \text{ lei.}$$

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, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se 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, 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.

Din continutul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca un contribuabil datoreaza bugetului de stat majorari de intarziere "**pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata**", obligatii de plata accesorii care se calculeaza pentru perioada cuprinsa intre termenul de scadenta si data stingerii debitului datorat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei sunt justificate doar partial si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile in suma de y lei (y-y lei) aferente obligatiilor fiscale in suma de y lei datorate pentru perioada ... 2008-... 2009.

Prin urmare, contestatia formulata de contribuabila referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi admisa pentru suma de y lei si respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

III.c Cu privire la invocarea de catre petenta a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

Referitor la invocarea de catre contestatoare a faptului ca aceste obligatii sunt incorect stabilite deoarece taxa pe valoarea adaugata achitata cu ocazia achizitionarii bunurilor si serviciilor necesare realizarii operatiunilor economice supuse impozitarii, nu a fost scazuta din taxa colectata care a fost retinuta ca datorata bugetului de stat, se constata ca acest argument nu are justificare legala si pe cale de consecinta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In acest sens, 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 contribuabila 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, aceasta 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 competenta, 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 contribuabilei, respectiv pana la data de intai a lunii urmatoare celei in care s-a comunicat persoanei impozabile actul administrativ de inregistrare 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 571/2003 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 aceeași 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 potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabila aplica regimul special de scutire intrucat nu era inregistrat ca platitoare de taxa pe valoarea adaugata, **aceasta 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.

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 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. Admiterea contestatiei formulata de d-na **MLM** cu domiciliul in loc. JM, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind T.V.A. stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/2/05.2010.

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-na **MLM** cu domiciliul in loc. JM, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind T.V.A. stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/2/ ... 05.2010.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta si Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV