



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. 138/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-na **NFV**
cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, 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 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **NFV** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, str., nr., jud. Cluj, C.N.P., formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate la organele fiscale nr. -/.....12.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus. Prin actul administrativ atacat 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,
- y lei - penal.de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia, 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 de12.2010 si comunicat petentei la data de12.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare confirmata de semnatura petentei), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de01.2011, fiind inregistrata sub nr. -/...01.2011.

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-na **NFV** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/.....12.2010, solicita:

- anulara Deciziei de impunere nr. -/.....12.2010, in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite in sarcina sa, in suma de y lei cu titlu de debit suplimentar la sursa taxa pe valoare adaugata si in suma de y lei, reprezentand obligatii de plata accesorii (majorari de intarziere y lei si penalitati de intarziere de y lei),

- anulara Raportului de Inspectie Fiscala nr. -/....12.2010, privind obligatiile fiscale de plata stabilite in sarcina contribuabilului NFV,

- restituiria sumei de y lei, virata in contul nr. deschis la BancaSucursala Cluj pe numele NFV, reprezentand parte din taxa pe valoarea adaugata stabilita prin Decizia de impunere nr. -/.....12.2010,

- ridicarea masurilor asiguratorii instituite pentru recuperarea sumelor stabilite nelegal in baza Deciziei de impunere mai sus mentionata,

- anulara codului de inregistrare in scopuri de TVA emis pe numele contribuabilului NFV si pe cale de consecinta scoaterea din evidenta ca de platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In sustinerea solicitarii sale, petentul invoca urmatoarele argumente:

- contribuabilul considera ca nu este persoana impozabila deoarece activitatea de vanzare de terenuri nu se incadreaza in prevederile art. 127 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat aceste prevederi se refera la activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii precum si la activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora.

- in ceea ce priveste incadrarea vanzarilor de terenuri in categoria de activitati de exploatare de bunuri corporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, contestatoarea arata ca potrivit dictionarului explicativ al limbii romane notiunea de exploatare nu este sinonima cu notiunea de vanzare,

- exploatarea unui bun corporal se refera la situatia in care bunul ramane in patrimoniul personal si este folosit continuu cu scopul obtinerii de venituri, cum este in cazul activitatilor de inchiriere de bunuri imobile si nu in situatia in care bunul respectiv este intraiat prin vanzare,

- potrivit prevederilor Codului Civil, nu efectueaza activitati economice (de comert), vanzarea de bunuri imobile fiind o operatiune esentialmente de natura civila, motiv pentru care astfel de operatiuni nu au fost incluse in categoria faptelor de comert, opinie sustinuta si de punctele de vedere

exprimate oficial de ANAF (catre diverse entitati, interviu acordat ziarului Ziua de presedintele ANAF), potrivit carora obligatia de plata TVA a persoanelor fizice pentru tranzactii imobiliare este de la data de 01.01.2008 cand in conditiile legii anumite transferuri ale dreptului de proprietate asupra imobilelor pot fi taxate,

- vanzarea de bunuri imobile respectiv terenuri aflate in circuitul agricol nu constituie activitate economica in sensul art. 127 alin. 2 din Codul Fiscal, organele fiscale procedand gresit la incadrarea contribuabililor ca si persoane impozabile nefiind luate in considerare numeroasele modificari ale Codului Fiscal,

- organul de inspectie fiscala a stabilit in mod eronat faptul ca au fost realizate tranzactii imobiliare taxabile, fara a analiza daca se incadreaza in exceptiile prevazute de Codul Fiscal la art. 141 alin. (2) lit. f), de unde reiese foarte clar ca in categoria operatiunilor impozabile se includ doar livrarile de terenuri construibile, celelalte tranzactii cu terenuri avand o alta natura decat construibile, fiind scutite de TVA fara drept de deducere,

- organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare natura terenurilor care au fost subiectul tranzactiilor realizate de contribuabil si nici momentul la care un teren devine construibil, sustinandu-se teza potrivit careia orice teren poate fi considerat construibil chiar si in cazul in care acest teren este in circuitul agricol, plecand de la premisa ca in viitor se vor parcurge toate etapele si se vor obtine toate autorizatiile necesare pentru a se putea contrui pe acesta,

- un teren este considerat construibil doar daca la momentul vanzarii sunt indeplinite toate conditiile prevazute de Legea nr. 50/1991, art I alin. (1), respectiv *"realizarea de lucrari de constructie se poate realiza doar in baza unei autorizatii de construire"*

- in conformitate cu art. 23 alin. (3) din Legea Constructiilor: *"terenurile destinate construirii se scot din circuitul agricol"*, ori coroborand cele de mai sus rezulta ca un teren care se afla in circuitul agricol nu este destinat construirii si in consecinta pentru acel teren nu se poate obtine autorizatie de constructie in conditiile legii, decat dupa scoaterea lui din circuitul agricol, situatie in care terenul respectiv nu poate fi considerat teren construibil,

- un teren devine construibil doar in situatia in care sunt parcurse toate etapele prevazute de Legea Constructiilor: scoaterea terenurilor din circuitul agricol, obtinerea avizelor si acordurilor necesare, obtinerea unei autorizatii de construire, opinie in sprijinul careia contribuabilul a prezentat o documentatie relevanta si explicita din care rezulta ca terenurile arabile aflate in circuitul agricol nu reprezinta terenuri construibile,

- in ceea ce priveste obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pentru operatiuni scutite fara drept de deducere, organul de inspectie fiscala a procedat gresit:

- la atribuirea din oficiu a doua coduri de TVA ,
- la incadrarea contribuabililor intr-o forma asociativa, cu scopul de a devansa momentul depasirii plafonului de inregistrare in scopuri TVA (generand obligatii suplimentare nelegale in sarcina contribuabililor)
 - organul de inspectie fiscala a stabilit ca vanzarea de bunuri imobile s-a desfasurat sub forma unei asocieri cu toate ca bunurile respective au fost dobandite in timpul casatoriei si au intrat exclusiv in patrimoniul personal al contribuabililor, iar acestea nu au putut face parte in acelasi timp si din patrimoniul unei afaceri care sa fi generat venituri cu caracter de continuitate,
 - nu a existat si nu exista obligatia inregistrarii in scopuri de TVA pentru tranzactiile imobiliare constand in livrari de terenuri aflate in circuitul agricol, iar in situatia in care s-ar fi inregistrat in scopuri de TVA, ulterior inregistrarii ar fi avut obligatia sa solicite anularea acestei inregistrari pe motivul ca activitatile desfasurate au constat exclusiv in operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere,
 - chiar si in cazul in care o asemenea obligatie ar fi existat, pana la inceputul anului 2008 nu a existat o procedura sau baza legala care sa permita inregistrarea in scopuri de TVA in cazul persoanelor fizice care au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate,
 - organul de inspectie fiscala a schimbat natura juridica a unor acte autentice, transformand contracte de donatie de terenuri aflate in circuitul agricol in contracte de vanzare cumparare, stabilind un pret care nu a fost niciodata incasat de catre contribuabil si calculand in mod nejustificat TVA aferenta precum si alte accesorii de plata,
 - intrucat actele de donatie sunt acte cu titlu gratuit pentru care nu s-au incasat contraprestatii, operatiunile in cauza nu sunt efectuate cu plata si nu constituie activitati economice taxabile, fiind incalcate prevederile art. 137 alin. (1) lit a) din Codul Fiscal,
 - in ceea ce priveste cazul co-contractantului lor, arata ca TMM a fost supus inspectiei fiscale la Alba Iulia, organele de inspectie fiscala nu au procedat la reincadrarea juridica a acestor contracte, prin urmare petenta considera ca a avut parte de tratament discriminatoriu, incalcandu-se principiul egalitatii de tratament a persoanelor in fata legii,
 - pe intreaga perioada in care am efectuat tranzactii imobiliare, constand in livrari de terenuri aflate in circuitul agricol am respectat toate prevederile legale in materie de fiscalitate pentru nu a prejudicia bugetul de stat de eventualele impozite si taxe care le-ar fi putut datora in urma tranzactiilor realizate si niciodata nu am avut restante,
 - o interpretare arbitrara a prevederilor fiscale in vigoare precum si a punctelor de vedere exprimate de Ministerul Finantelor Publice si de catre ANAF, fara a tine seama de nici de o informarea publica conform careia nu se datoreaza TVA pentru tranzactiile efectuate de persoane fizice, decat

incepand cu 01.01.2008 in cazurile prevazute expres de lege, incalca principiile fundamentale ale fiscalitatii, asa cum sunt reglementate de art. 3 din Codul Fiscal.

- intr-o speta similara, respectiv tranzactii imobiliare constand in livrari de terenuri aflate in circuitul agricol in perioada 2006-2009, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Alba -Activitatea de Inspectie Fiscala a constatat ca nu s-au efectuat tranzactii imobiliare in urma carora sa rezulte TVA de plata.

- la solicitarea organului de control, de buna credinta am achitat suma de y lei, cu toate ca am convingerea ca nu datoreaz suma, iar aplicarea taxei pe valoarea adaugata la tranzactiile cu terenuri arabile aflate in circuitul agricol este nelegala, motiv pentru care solicit restituirea acesteia.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate la organele fiscale nr. - /.....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) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului 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 determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de catre petenta, in perioada2005-.....2009.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca petenta desfasurand activitati economice cu caracter de continuitate, constand in efectuarea a x tranzactii cu terenuri si o tranzactie cu x case in judetele Alba si Mures, a depasit in cursul lunii 2006 plafonul de 200.000 lei prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal pentru scutirea de T.V.A., fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termenul prevazut de art. 152, alin. (3), din actul normativ mentionat (in forma aplicabila in anul 2006).

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabila, precum si derularea lor in timp, s-a constatat ca aceasta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de2006**, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 152, alin. (3) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal (in forma aplicabila in anul 2006), motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilei 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 NFV cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor operatiuni economice efectuate in perioada-..... 2006, respectiv 2008-... 2009, constand in vanzarea de bunuri imobile, in conditiile in care contribuabilula a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate fara ca la data depasirii plafonului de scutire sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Perioada verificata:2005-.....2009.

In fapt, organele de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, au efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat de stat, aferente activitatii desfasurate de **d-na NFV** din mun. Cluj-Napoca, in perioada 2005-.....2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de12.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate la organele fiscale nr. -/.....12.2010, 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), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

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.

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

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 2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na NFV si sotul sau d-l NOV au desfasurat activitati economice constand in vanzarea de bunuri imobile (terenuri intravilan, extravilan si case) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2006.

Tranzactiile efectuate de catre contribuabila impreuna cu sotul sau in perioada 2005-.....2009, sunt in suma totala de y lei, la care se adauga y

euro (x operatiuni scutite efectuate in anul 2007) si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz	Val. totala tranz	Val. asociat	TVA asociat	Major.	Penalit	Observatii
1.								
2.								
...								
21.								
	Total, din care:							
	-supuse TVA				y	y	y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica d-na NFV in perioada supusa verificarii, respectiv x tranzactii imobiliare (x tranzactii cu terenuri si o tranzactie cu x case), organul de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, aceasta 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/ 22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, s-a constatat ca activitatea desfasurata in perioada 2005- 2009 de catre contribuabila prin efectuarea unui numar de x tranzactii imobiliare catre 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 pana la 01.01.2007), arata ca:

„(1) In sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care indeplinesc 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 in Romania;***

*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).***

iar dupa data de 01.01.2007, dispozitii legale mentionate, precizeaza:

„(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) Titlul 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, [..]**”.

De precizat faptul ca pana la data de 01.01.2007, prevederile legale citate mai sus, se regasesc stipulate in esenta prin dispozitiile pct. 1 alin. (1) si (3) Titlu VI din actul normativ mentionat mai sus.

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, in forma aplicabila atat in perioada 01.01.2006-31.12.2006, cat si incepand cu data de 01.01.2007, precizeaza:

„**Persoane impozabile si activitatea economica**

(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***”.

De mentionat sunt si prevederile art. 7 alin. (1), pct. 20 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la data de 01.01.2007), care referitor la definirea unor termeni, precizeaza:

„(1) *in intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarea semnificatie,*

20. persoana - orice persoana fizica sau juridica”,

astfel incat potrivit acestor dispozitii legale, este considerata “*persoana*” ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal “*orice persoana fizica sau juridica*”.

Incepand cu data de 01.01.2007, in contextul armonizarii legislatiei nationale cu prevederile comunitare, 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 explicitarea prevederilor art. 127 alin. 2 din Codul fiscal (citate mai sus), la pct. 2, alin. (1) Titlul VI din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004, in forma aplicabila in perioada 01.01.2006-31.12.2006, legiuitorul a precizat:

„2. (1) **Nu are caracter de continuitate, 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**”.

Dupa data de 01.01.2007, prevederile pct. 3, alin. (1), Titlul VI, din acelasi act normativ mentionat mai sus, arata ca:

„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 aceasta dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Prin urmare, avand in vedere ca petenta efectueaza in perioada .. 2005- 2009 un numar de x tranzactii imobiliare (terenuri si case), se constata ca operatiunile economice efectuate de d-na NFV 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.

De asemenea, prevederile art. 153, alin. (1), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, referitoare la inregistrarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA, aplicabile pana la data de 01.01.2007, stipuleaza ca:

(1) Orice persoana impozabila trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarea activitatii sale ca persoana impozabila. Conditiiile in care persoanele impozabile se inregistreaza ca platitor de taxa pe valoarea adaugata sunt prevazute de legislatia privind inregistrarea fiscala a platitorilor de impozite si taxe

Intrucat din continutul documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca la data de2006 a fost incheiat contractul nr. -/....2006 in suma de y lei, organul de inspectie fiscala constata ca in luna ... 2006, **contribuabila (impreama cu sotul sau) a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 200.000 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 sa solicite inregistrarea ca**

platitor de taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 152, alin. (3) din acelasi act normativ (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire).

In sensul constatarii prezentate mai sus, se retine ca dispozitiile art. 152, alin. (1) si (3), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la sfera de aplicare si regulile pentru regimul special de scutire privind taxa pe valoarea adaugata (in vigoare la data depasirii plafonului de scutire de catre contribuabila), precizeaza ca:

“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata persoanele impozabile a caror cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 200.000 lei, denumit in continuare plafon de scutire, dar acestea pot opta pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata”.

*(3) **Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii. [...]. Data depasirii plafonului este considerata sfarsitul lunii calendaristice in care a avut loc depasirea de plafon. [...]. In situatia in care se constata ca persoana in cauza a solicitat cu intarziere atribuirea calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite plata taxei pe valoarea adaugata pe perioada scursa intre data la care persoana in cauza avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal si data de la care inregistrarea a devenit efectiva, conform procedurii prevazute prin norme***”.

Prin urmare, in temeiul prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii2006, se constata ca acesta avea obligatia de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului (sfarsitul lunii in care plafonul a fost depasit), situatie in care contribuabilul ar fi devenit platitor de T.V.A. incepand cu data de2006, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de acesta.

Deoarece contribuabila nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala procedeaza la stabilirea de obligatii fiscale in suma y lei, aferente celor x tranzactii imobiliare (terenuri intravilan) in valoare totala de y lei (cota parte care revine petentei) efectuate dupa data mentionata mai sus, prin aplicarea procedurii sutei marite (19 x 100/119), respectiv cota standard de 19%, asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent in perioada mentionata.

De mentionat, faptul ca doar aferent contractului nr. -/...01.2008 incheiat cu S.C. D S.R.L. in suma de y lei (partea care revine petentului) s-a aplicat cota standard de 19% asupra valorii inscrise in acest document fiscal, pentru celelalte y tranzactii fiind aplicat procedeul sutei marite.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010, cele x tranzactii imobiliare in suma totala de y lei (cota de 1/2 care revine petentei), aferent carora organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contribuabilei obligatiile fiscale in suma de y lei, au fost efectuate dupa cum urmeaza :

- anul 2006, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei,
- anul 2008, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei,
- anul 2009, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei.

In anul 2007, d-na NFV impreuna cu d-l NOV au efectuat xtranzactii imobiliare (vanzare terenuri) in suma totala de y euro care se incadreaza in prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal si pe cale de consecinta valoarea acestor tranzactii nu au fost cuprinsa in baza impozabila pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare.

In drept, situatiei mentionate s-a aplicarea dispozitiilor legale precizate mai sus, in vigoare pentru anul 2007 si care stipuleaza:

"Art. 141 *Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării*

[...] (2) *Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:*

[...]. f) **livrarea de catre orice persoana a unei constructii, a unei parti a acesteia si a terenului pe care este construita, precum si a oricarui alt teren. Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, a unei parti a acesteia sau a unui teren constructibil, daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat ori ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.** [...]"

De asemenea, se retine ca in baza contractului nr. -/.....04.2008, petenta impreuna cu sotul sau a efectuat o tranzactie in suma totala de y lei, reprezentand instrainarea a x case mai vechi de 2 ani in mun. Tg. Mures, operatiune economica care in temeiul prevederilor art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, este operatiune scutita de taxa si prin urmare nu a fost cuprinsa in baza impozabila pentru stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare.

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 aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilei pentru debitul de plata datorat pentru perioada- ... 2006, respectiv ..-.... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, in conformitate cu principiul 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.

Precizam faptul ca inainte de 31.07.2007 prevederile legale citate mai sus, se regasesc la art. 115, respectiv art. 116 din acelasi act normativ inainte de republicarea publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu deosebirea ca nivelul majorarii de intarziere de 0,1 % era stipulat la alin. (5) ale art. 116.

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila 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% 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.

Mentionam ca in cazul analizat, obligatiile accesorii au fost calculate pentru perioada2006-.....2010, cu precizarea ca la stabilirea cuantumului acestora s-a avut in vedere plata in suma de y lei efectuata cu OP nr. 01/.....12.2010.

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

- 0,1% pentru perioada2006-30.06.2010,
- 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, aferent activitatii desfasurate de acesta 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 petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate, accesorii calculate pentru perioada2006-.....2010, astfel incat contestatia formulata de contribuabila 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 solicitarea petentei cu privire la restituirea sumei de y lei.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/ 2010 au fost stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in 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.

In timpul efectuarii y lei, pe care o solicita a fi restituita in urma solutionarii favorabile a contestatiei.

Intrucat, prin prezenta decizie de solutionare a contestatiei sunt mentinute in totalitate ca datorate bugetului de stat obligatiile fiscale in suma de y lei (suma superioara platii efectuate de contribuabila), se constata ca solicitarea petentei privind restituirea sumei achitate nu este justificata.

III.d Referitor la solicitarea ridicarii masurilor asiguratorii

Solutionarea acestui capat de cerere din contestatia formulata de catre petenta intra sub incidenta prevederilor art. 129, alin. (11) din O. G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde referitor la poprirea si sechestru asiguratoriu, se precizeaza:

„(11) Impotriva actelor prin care se dispun si se duc la indeplinire masurile asiguratorii cel interesat poate face contestatie in conformitate cu prevederile art. 172”.

iar la art. 172, alin. (1) si alin. (4) din acelasi act normativ, se arata:

„(1) Persoanele interesate pot face contestatie impotriva oricarui act de executare efectuat cu incalcarea prevederilor prezentului cod de catre

organele de executare, precum si in cazul in care aceste organe refuza sa indeplinească un act de executare in conditiile legii.

*[...] (4) **Contestatia se introduce la instanta judecatoreasca competenta si se judeca in procedura de urgenta**”.*

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale mentionate, se constata ca organul de solutionare a contestatiei din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj nu are competenta materiala pentru aplicarea prevederilor legale citate mai sus si pe cale de consecinta nu se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere.

III.e Referitor la solicitarea anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA.

Solicitarea anularii codului de inregistrare in scopuri de TVA, exprimata de catre contribuabila in contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/.....12.2010, se regaseste si in adresa depusa de catre aceasta la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca inregistrata sub nr. -/.....2011.

Intrucat solutionarea acestui capat de cerere, intra in competenta Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca prin Serviciul Registru contribuabil, Declaratii fiscale persoane juridice, Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj isi declina competenta solutionarii acestui capat de cerere in favoarea organului abilitat, care a fost instiintat asupra solicitarii contribuabilei prin adresa mentionata.

III.f In ceea ce priveste invocarea altor aspecte.

- referitor la motivatia invocata potrivit careia la momentul incheierii tranzactiilor textele legale nu permit impozitarea cu TVA a vanzarilor de terenuri agricole de catre persoanele fizice se retine ca prevederea ca orice activitate economica este supusa taxarii exista in legislatia romaneasca inca de la implementarea TVA.

Practic, 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, cu precizarea ca legislatia in domeniul TVA nu a fost modificata semnificativ din anul 2002, in ce priveste definirea activitatilor economice si a persoanelor impozabile.

Inca de 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 Romaniei la UE, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri si cladiri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

In ceea ce priveste obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactiilor imobiliare realizate de persoanele fizice in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate, se retine ca, pana la data de

01.01.2007, nu exista nicio scutire de TVA pentru vanzarile de terenuri, orice tranzactie fiind taxabila daca era realizata de o persoana impozabila.

Incepand cu 01.01.2007, legislatia in domeniul taxei pe valoarea adaugata privind tranzactiile imobiliare este modificata, in sensul ca sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata livrarile de constructii care nu mai sunt noi si terenuri, altele decat cele construibile.

Avand in vedere ca domna NFV are calitate de persoana impozabila inca din anul 2006, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate constau in vanzarea de terenuri care depasesc natura unor bunuri de natura personala, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoare intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, respectiv inregistrarea in scopuri de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 200.000 lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca persoana impozabila a depasit plafonul de scutire in luna 2006, devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu2006, in conformitate cu prevederile art. 152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire, obligatie neindeplinita de acesta.

Avand in vedere prevederile legale mentionate, faptul ca d-na NFV nu a determinat momentul de la care avea obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA, de a colecta si achita la bugetul statului taxa pentru aceste operatiuni, nu o exonereaza pe petenta de la plata taxei pe valoarea adaugata stabilita de organul fiscal.

Tinand seama de activitatea desfasurata, se retine ca aceasta nu s-a comportat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata ca o persoana impozabila, intrucat, desi a realizat venituri dintr-o activitate economica constand in vanzarea de terenuri intravilane si extravilane, pe perioada verificata nu a condus evidenta contabila, nu a intocmit si depus deconturi de taxa pe valoarea adaugata si nu a virat la bugetul statului obligatia fiscala reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

- referitor la invocarea de catre contestatoare a faptului ca tranzactiile imobiliare au natura civila, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unui teren 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 contribuabili (vanzarea de terenuri), 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 contestatoarei 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.

- referitor la invocarea faptului ca tranzactiile nu reprezinta operatiuni cu caracter de continuitate.

Fata de acest motiv invocat de catre petenta, trebuie subliniat ca acest caracter de continuitate a activitatii desfasurate de catre un contribuabil este dat de existenta contractelor succesive de vanzare a unor bunuri imobile (terenuri si case), caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

In situatia in care o persoana fizica 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 de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....12.2010, in perioada .. 2005-.... 2009, d-na NFV, in coproprietate cu d-l NOV (fiecare cu cate 50%), au realizat un numar de xde tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile in suma totala de y, la care se adauga y euro (x operatiuni scutite efectuate in anul 2007), dupa cum urmeaza:

- in anul 2005, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei,
- in anul 2006, x tranzactii imobiliare in valoare de y lei,
- in anul 2007, x tranzactii imobiliare in valoare de y euro,
- 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 contestatoar in perioada ... 2005-.... 2009, respectiv efectuarea a nu mai putin de x tranzactii imobiliare, rezulta ca aceasta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate la punctele anterioare ale prezentei.

Pe cale de consecinta, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in perioada mentionata, contribuabila 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.

- referitor la invocarea faptului ca cei doi vanzatori nu formeaza o asociere .

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2010, organul de inspectie fiscala a retinut ca d-na NFV, impreuna cu sotul sau d-l NOV a desfasurat in perioada verificata activitati economice cu caracter de continuitate constand in tranzactionarea a x bunuri imobile, devenind astfel persoana impozabila din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata.

Pentru clarificarea notiunii de persoana impozabila, precum si tratamentul fiscal aplicat asocierilor, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, aplicabile sunt prevederile art. 154, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (in vigoare in anul 2006), unde se precizeaza:

"Art. 154 Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata

In intelesul taxei pe valoarea adaugata, o asociere sau alta organizatie care nu are personalitate juridica se considera a fi o persoana impozabila separata, pentru acele activitati economice desfasurate de asociati sau parteneri in numele asociatiei ori organizatiei respective, cu exceptia asociatiilor in participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile romane".

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 18 si art. 127 alin. (9) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, arata ca:

„Art. 125¹ (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.***

*"Art. 127 (9) **Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizatii fara personalitate juridica este considerat persoana impozabila separata pentru acele activitati economice care nu sunt desfasurate in numele asocierii sau organizatiei respective**".*

Prin urmare, raportat la prevederile legale citate mai sus, se retine ca in situatia in care mai multe persoane fizice vand bunuri imobile detinute in coproprietate, se constata ca activitatea desfasurata de catre acestia trebuie privita prin prisma asocierii ca forma de organizare fara personalitate juridica, chiar daca acestia nu au dus la indeplinire obligatiile ce le revin in privinta inregistrarii fiscale.

In situatia mentionata, este evident faptul ca persoana fizica nu poate fi privita in mod individual, intrucat fiind vorba de realizarea unor **operatiuni economice in asociere cu alte persoane**, acesta nu poate actiona independent, nici in ceea ce priveste **indeplinirea obiectivelor propuse si nici in ce priveste valorificarea rezultatelor obtinute din activitatea desfasurata in asociere**.

- referitor la invocarea lipsei unor proceduri de inregistrare a persoanelor fizice in scopuri de TVA pana in anul 2008.

Potrivit art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (in vigoare in anul 2006) orice persoana impozabila care realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata trebuie sa declare inceperea, schimbarea si incetarii activitatii sale ca persoana impozabila, iar potrivit art. 152, alin. (2) *"Persoanele impozabile, care depasesc in cursul unui an fiscal plafonul de scutire, sunt obligate sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii"*.

Contrar sustinerilor contribuabilei, trebuie subliniat ca si anterior anului 2008 au existat prevederi legale care reglementeaza inregistrarea fiscala a persoanelor impozabile persoane fizice.

Astfel, potrivit prevederilor art. 69, alin. (1) si art. 70, alin. (1) din O.G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, actualizate la data de 01.01.2006:

"Art. 69 -(1) Orice persoana sau entitate care este subiect intr-un raport juridic fiscal se inregistreaza fiscal primind un cod de identificare fiscala. Codul de identificare fiscala va fi:

[...]. b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;

c) pentru persoanele fizice care nu detin cod numeric personal, numarul de identificare fiscala atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala;

[...]. e) pentru persoanele fizice platitoare de taxa pe valoarea adaugata, codul de inregistrare fiscala atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

"Art. 70 (1) Orice persoana impozabila care realizeaza operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe

valoarea adaugata la organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala in urmatoarele situatii:

a) la infiintare, in mod obligatoriu, daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri peste plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata;

b) la infiintare, daca declara ca urmeaza sa realizeze o cifra de afaceri sub plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata, dar opteaza pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata;

c) **dupa infiintare, in mod obligatoriu, daca depaseste plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata, in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a depasit acest plafon;**

d) *dupa infiintare, daca cifra de afaceri realizata este sub plafonul de scutire prevazut de dispozitiile Codului fiscal referitoare la taxa pe valoarea adaugata, dar doreste sa opteze pentru aplicarea regimului normal de taxa pe valoarea adaugata".*

De asemenea, in afara prevederilor Codului de procedura fiscala care stipuleaza expres obligativitatea inregistrarii fiscale a persoanelor sau entitatilor care sunt subiecte intr-un raport juridic fiscal, precum si inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a oricarei persoane impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere, exista si alte dispozitii legale anterioare anului 2008 cu privire la:

-autorizarea persoanelor fizice si a asociatiilor familiale care desfasoara activitati economice in mod independent -Legea nr. 300/2004;

-declaratiile de inregistrare a contribuabililor si cererea de inregistrare a domiciliului fiscal -OMFP nr. 300/2004;

-procedura de atribuire a codului de inregistrare fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere -OMFP nr. 1346/2006.

De asemenea, anterior anului 2008 mentionat de catre petenta ca data de referinta pentru a invoca lipsa normelor de inregistrare in scopuri de TVA, aplicabile sunt si prevederile Ordinului nr. 2224/22.12.2006 pentru aprobarea unor proceduri privind inregistrarea si gestiunea persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA care au intrat in vigoare de la data de 03.01.2007.

- referitor la stabilirea bazei de impozitare pentru tranzactiile imobiliare.

In anul 2008, d-na NFV si d-l NOV au efectuat un numar de x tranzactii imobiliare din care x sunt contracte de vanzare-cumparare si x sunt contracte de donatie. Intrucat contractele de donatie sunt incheiate cu persoane care in celelalte contracte sunt mandatarii ai sotilor NFV si NOV

(ex.: TMM, PDI, HS), iar TMM domiciliat in Alba Iulia a efectuat la randul lui tranzactii imobiliare si a fost supus inspectiei fiscale privind tranzactiile imobiliare de catre Directia Generala Finantelor Publice Alba, caracterul acestor contracte a fost reconsiderat.

Avand in vedere volumul tranzactiilor efectuate raportat la continutul economic al acestora, consideram ca realizarea tranzactiilor sub forma unor donatii reprezinta o forma mascata de sustragere de la plata taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care s-a procedat la aplicarea prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

In ceea ce priveste cele x contracte de donatie, baza de impozitare s-a stabilit tinand cont de aprecierea valorii donatiei facuta de partile contractante in cadrul contractelor de donatie.

De asemenea, in anul 2009 a fost incheiat contractul de schimb nr. - /.....06.2009, prin care NFV si NFV cedeaza x terenuri si primesc x terenuri din partea lui TMM Din cuprinsul contractului rezulta ca schimbul se face fara sulta si valoarea celor x terenuri, in suprafata totala de x mp, este apreciata ca fiind de x euro, adica y lei.

Din informatiile obtinute de la Camera Notarilor Publici Alba Iulia in baza adresei nr. -/....2010 valoarea de circulatie, potrivit expertizei efectuate la cererea notarilor publici, este de - lei/mp. astfel ca echipa de inspectie fiscala a stabilit valoarea tranzactiei ca fiind de y lei (x mp*- lei)

In drept, s-a facut aplicarea prevederilor art. 130 Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, care referitor la schimbul de bunuri si servicii, arata:

"In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca s-a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata".

Avand in vedere continutul contractelor incheiate, coroborate cu prevederile art. 11 si art. 130 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, se constata ca reconsiderarea contractelor de donatie si a contractului de schimb este legala si corecta, astfel ca in acest mod ele reflecta adevaratul continutul economic al operatiunilor economice efectuate.

- referitor la invocarea incalcarii principiilor fundamentale ale fiscalitatii, se poate arata ca aceste aspecte se regasesc in cuprinsul punctelor anterioare ale prezentei decizii, in care a fost tratat in mod detaliat fiecare aspect semnalat de catre contestator.

Prin urmare, consideram ca pe parcursul inspectiei fiscale au fost respectate toate reglementarile legale in ceea ce priveste modul de stabilire a taxei pe valoarea adaugata si a accesoriilor aferente debitului retinut in sarcina contribuabilului.

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. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-na **NFV** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, 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 taxa pe valoarea adaugata stabilita de inspectia fiscala la persoane fizice care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate la organele fiscale nr. -/.....12.2010.

2. Constatarea necompetentei materiale a Serviciului Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei formulata impotriva capetelor de cerere privind:

- ridicarea masurilor asiguratorii instituite pentru recuperarea sumelor stabilite prin Decizia de impunere.

- anularea codului de inregistrare in scopuri de TVA emis pe numele contribuabilului NFV.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petent 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