



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. 145/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-na **BCM**
Cluj si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor
Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/.....02.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **BCM** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, str., nr....., jud. Cluj, si **domiciliul procesual ales la CA GDN din mun. Cluj-Napoca, str., nr.**, formulata impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedeclarate organelor fiscale nr. -/1/.....12.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010 de catre organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus. Petenta contesta suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar, majorari si penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia, formulata prin CA GDN din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. - /...01.2010), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost emis la data de ...12.2010 si comunicat petentei la data de01.2011 (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 **BCM** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita in principal anularea Raportului de inspectie fiscala nr. -/...12.2010 si a Deciziei de impunere nr. -/1/.....12.2010, considerand ca netemeinice si nelegale obligatiile fiscale retinute in sarcina sa prin actul administrativ fiscal atacat.

In subsidiar, in situatia in care se trece peste motivarea solicitarii principale, contestatoarea solicita anularea actelor administrative atacate si recalcularea creantelor fiscale retinute in sarcina sa, tinand cont de dreptul contribuabilei la deducerea TVA aferenta achizitiilor efectuate.

Solicitarile petentei sunt sustinute de urmatoarele motive:

- activitatea economica este realizata de cei care savarsesc acte sau fapte de comert, acte care potrivit art. 3 si 4 din Codul comercial sunt limitativ prevazute de lege si care prevede ca vanzarea cumpararea poate avea ca obiect numai bunuri mobile, deci vanzarea cumpararea imobilelor (cladiri sau terenuri) constituie un act de drept civil,

- pentru a putea dobandi calitatea de comerciant nu este suficient ca persoana sa savarseasca fapte de comert, ci se cere ca aceste fapte sa aiba caracter de profesie, de ocupatie permanenta pe care o exercita o anumita persoana,

- nu am ca profesie obisnuita fapte de comert, acest lucru fiind demonstrat atat de faptul ca inainte de perioada controlata nu am realizat astfel de activitati, iar dupa data de12.2008, am incheiat doua contracte de vanzare cumparare a unor imobile noi proprietatea subsemnatei, acte care nu pot fi considerate cu caracter de continuitate,

- normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, prevad obligativitatea indeplinirii conditiei ca activitatile sa fie desfasurate cu scopul de a obtine venituri cu caracter de continuitate, cu precizarea ca obtinerea de venituri de catre persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala sau a altor bunuri care sunt folosite de catre acesta in scopuri personale, nu va fi considerata activitate economica,

- avand in vedere faptul ca modificarea art. 127, alin. (2¹) din Codul fiscal a fost introdusa prin pct. 98, ale art. I din OUG nr. 109/ 07.10.2009, conform principiului neretroactivitatii legii civile noi, aceasta nu se poate aplica unor situatii de fapt intamplate anterior intrarii ei in vigoare,

- contractele de vanzare-cumparare a bunurilor imobile supuse verificarii de catre organul fiscal au fost incheiate in perioada-.....

12.2008, respectiv11.2009, perioada in care nu erau incidente dispozitiile art. 127, alin. (2¹) din Codul fiscal, astfel incat acestea nu sunt aplicabile operatiunilor economice pe care le-am efectuat,

- deductibilitatea TVA este un drept ce poate fi exercitat imediat pentru intreaga perioada de referinta, nefiind relevant momentul efectuarii propriu-zise a pretului de catre prestator/furnizor, cu precizarea ca pentru bunurile livrate, precum si pentru serviciile care mi-au fost prestate, subsemnata detin facturi fiscale care indeplinesc conditiile impuse de art. 155, alin. (5) din Codul fiscal,

- potrivit art. 147¹ din Codul fiscal, persoanele fizice care au efectuat tranzactii cu constructii noi si terenuri construibile in perioada 2005-2009, chiar daca nu au fost inregistrate ca platitori de TVA la momentul initierii constructiilor, isi pot deduce TVA aferenta cheltuielilor efectuate, in primul decont depus dupa inregistrare sau intr-un decont ulterior, indiferent daca au facut sau nu obiectul controlului organelor fiscale.

II. Prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor 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 lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de ...12.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului aferente veniturilor realizate din efectuarea de tranzactii imobiliare de catre d-na BCM cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, in perioada2008-...09.2010.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na BCM a desfasurat in perioada2008-.....2010, atat singura cat si cu asociatii CDTI si MC, activitati economice cu caracter de continuitate, constand in efectuarea a x tranzactii imobiliare (apartamente noi si locuri de parcare), operatiuni care se incadreaza in prevederile art. 127, alin. (1) si alin. (2), din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

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

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabila precum si derularea lor in timp, se constata ca aceasta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de2008**, 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 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 BCM 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 tranzactii efectuate in perioada ... 2008–.... 2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile (x apartamente noi si x locuri de parcare), 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 calcularea, inregistrarea si virarea obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-na BCM cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj in perioada 05.2008-.....2010.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010 a fost emisa Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/1/.....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) si penalitati de intarziere (y lei).

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

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

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na BCM a

desfasurat, atat singura cat si cu asociatii CDT si MC, activitati economice (tranzactionarea de apartamente noi si locuri de parcare) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2008.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabila (singura si impreuna cu asociatii) in perioada ... 2008-.... 2010, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentei este in suma de y lei (impozabile=y lei) si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Contract/data	Valoare euro	Valoare lei	Valoare asociat	Cota TVA	TVA asociat	Obs.
1.						scutit	
2.						scutit	Depasire plafon
..							
21.							
	Total, din care:						
	-supuse TVA					y	

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica BCM (singura si impreuna cu asociatii) in perioada ...2008-... 2010, respectiv x tranzactii imobiliare (apartamente si locuri parcare), 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 acesta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

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

Astfel, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare 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)”,

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

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

(1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) In sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

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

“(1) in sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

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

Prin urmare, din coroborarea dispozitiilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind taxa pe valoarea adaugata din Codul fiscal, in conditiile in care aceasta desfasoara activitati economice de natura celor prevazute la art. 127, alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate de o

persoana impozabila asa cum este definita la art. 127, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127, alin. (2) din acelasi act normativ.

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

Intrucat, d-na BCM (singura si impreuna cu asociatii) efectueaza in perioada ..2008-... 2010 un numar de x tranzactii imobiliare (apartamente noi si locuri parcare) in suma totala de **y lei**, se constata ca operatiunile economice efectuate au caracter de continuitate si pe cale de consecinta reprezinta o activitate economica care se supune dispozitiilor prevazute la Titlul VI din Legea nr. 571/ 22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pentru perioada supusa verificarii.

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

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

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

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

*“(1) **Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie, poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare***

regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), cu exceptia livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. B). [...].

(6) **Persoana impozabila** care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), **este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A., conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului.** Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. **Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153”.**

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

Intrucat din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca la data de2008 au fost incheiate contractele nr. -/....2008 (y lei), respectiv nr. -/....2008 (y lei), din care partea care revine petentei este in suma de y lei (y + y lei), se retine ca in luna ... 2008 aceasta a depasit plafonul de scutire de TVA in valoare de 35.000 euro (119.000 lei) prevazut de dispozitiile art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, petenta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ (citata mai sus), sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petenta a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de ...2008, se retine ca aceasta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal pana la data de 10 ... 2008, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii, respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit.

In situatia mentionata, se constata ca aceasta 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 a fost indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor taxabile efectuate dupa aceasta data (10 tranzactii imobiliare din perioada ... 2008-... 2009), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x105/119), asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petenta in perioada mentionata.

Facem precizarea ca aferent tranzactiilor efectuate catre societati comerciale (pozitiile 10, 17 si 18 din tabel pag. 5) s-a aplicat procedura sutei marite, intrucat din continutul contractelor de vanzare cumparare incheiate si autentificate la notar public rezulta ca valoarea acestora reprezinta pret total (final).

Asa cum rezulta din situatia prezentata in cuprinsul acestei decizii (pag. 5), se constata ca valoarea operatiunilor taxabile efectuate de petenta in perioada2008-.... 2009 si care sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, sunt in suma totala de y lei (partea care revine petentei), operatiuni aferent carora organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...12.2010, cele 10 tranzactii imobiliare (x apartamente noi si x locuri de parcare) in suma totala de y lei, 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 2008, xtranz. imobiliare (in asociere) in suma de y lei,
- anul 2009, x tranzactii imobiliare (singura) in suma de y lei.

In anul 2010, d-na BCM a efectuat singura, x tranzactii imobiliare (apartamente) in suma totala de y lei 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.

Aplicarea prevederilor legale mentionate mai sus, are la baza faptul ca atestarea edificarii constructiei pentru cele x imobile a fost realizata la data de2008 prin Certificatul de atestare a edificarii constructiei nr. - /....2008 emis de Primaria mun. Cluj-Napoca, iar tranzactionarea acestora a fost efectuata prin contractele de vanzare cumparare nr.

In drept, situatiei mentionate s-a facut aplicarea dispozitiilor legale precizate mai sus, in vigoare la data efectuarii operatiunilor economice si care stipuleaza:

"Art. 141 Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării

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

*[...]. f) **livrarea de constructii/parti de constructii si a terenului pe care sunt construite, precum si a oricaror altor terenuri. Prin exceptie,***

scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi, de parti de constructii noi sau de terenuri construibile. In sensul prezentului articol, se definesc urmatoarele:

[...]. 3. livrarea unei constructii noi sau a unei parti din aceasta inseamna livrarea efectuata cel tarziu pana la data de 31 decembrie a anului urmat anului primei ocupari ori utilizari a constructiei sau a unei parti a acesteia, dupa caz, in urma transformarii; [...]"

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, se constata ca vanzarea celor doua imobile reprezinta operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata, deoarece avand in vedere ca atestarea edificarii constructiei a fost efectuata in luna ...2008 se retine ca la data realizarii tranzactiilor in luna 2010 acestea nu mai reprezentau constructii noi in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata pentru a intra in exceptia de la scutire.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la **suma de y lei**, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.b Referitor la suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost stabilite in sarcina petentei pentru debitul de plata aferent tranzactiilor efectuate in perioada .. 2008-..... 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "**accessorium 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) Majorările de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si **pana la data stingerii sumei datorate inclusiv [...]**”.

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

Prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabila 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, in cazul analizat pentru perioada2008-...12.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de

intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea aplicarea urmatoarelor cote:

- 0,1% pentru perioada2008-30.06.2010,
- 0,05% pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010,
- 0,04% pentru perioada 01.10.2010-.....2010,

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

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate in perioada2008-.....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 invocarea de catre petenta a dispozitiilor Codului Comercial, precizam ca din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarii unei constructii noi, sau a unei parti a acesteia este supusa legii fiscale, respectiv Legii nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, indiferent daca aceste tranzactii indeplinesc sau nu indeplinesc cerintele altor dispozitii legale, drept pentru care tranzactiile efectuate de contribuabila trebuie analizate din punct de vedere fiscal, tinand cont de prevederile Codului fiscal.

Prin urmare, independent de calificarea tranzactiilor din perspectiva Codului Comercial, in materie fiscala determinant este continutul economic al tranzactiilor, autoritatile fiscale fiind indreptatite sa reancadreze forma si continutul juridic al tranzactiilor pentru a reflecta continutul economic propriu-zis al acestora, dupa cum prevad dispozitiile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale art. 1 alin. (3) din acelasi act normativ, conform carora *"in materie fiscala, dispozitiile prezentului cod prevaleaza asupra oricaror prevederi din alte acte normative, in caz de conflict intre acestea aplicandu-se dispozitiile Codului fiscal."*

III.d Referitor la invocarea incalcarii principiului neretroactivitatii legii in ceea ce priveste prevederile art. 127 alin. (2¹) din Legea 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care sunt aplicabile de la 01.01.2010 si numai pentru raporturile de drept fiscal nascute sub noile dispozitii legale.

Fata de motivul invocat de catre petenta precizam ca atribuirea calitatii de persoana impozabila pentru contribuabila a fost stabilita in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, aplicabile incepand cu data de2008, asa cum reiese din considerentele prezentate la punctul III.a al prezentei decizii.

Precizam ca petenta in perioada2008-.....2010 realizeaza venituri din efectuarea a x tranzactii imobiliare (apartamente si locuri de parcare), astfel incat potrivit prevederilor, art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal (in vigoare in perioada verificata) a desfasurat o activitate economica in scopul realizarii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, principiul neretroactivitatii legii nu a fost incalcat de catre organul fiscal, deoarece prevederile Legii nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, invocate in cuprinsul actelor administrative atacate, isi gasesc aplicabilitatea in perioada supusa inspectiei fiscale.

III.d Referitor la solicitarea petentei privind aplicarea dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere, se constata ca acest argument nu are justificare legala si pe cale de consecinta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste solicitarea petentei privind exercitarea dreptului de deducere a TVA, precizam ca, asa cum s-a aratat la pct. **III.a** a prezentei, contribuabila avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de2008 ca urmare a depasirii plafonului de scutire, sau prin optiune la inceperea activitatii economice, situatie in care putea beneficia de dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii necesare realizarii obiectului de activitate.

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, intrucat 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, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De asemenea, din cuprinsul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca petenta nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA pana la finalizarea inspectiei fiscale si nu a solicitat aplicarea dreptului de deducere, astfel incat stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina petentei s-a efectuat avandu-se in vedere situatia fiscala a acesteia la data finalizarii inspectiei fiscale.

De mentionat este faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 147¹ alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabila are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata prin decontul de TVA, astfel:

"Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa

[...]. (2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.

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

De asemenea, prevederile pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice date pentru aplicarea dispozitiilor legale mai sus citate, arata ca:

"48 (1) Prevederile art. 147¹, alin. (2) si (3) din Codul Fiscal se aplica de persoanele impozabile si ulterior unui control fiscal, chiar daca taxa inscrisa in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale".

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate se retine ca dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabila are posibilitatea depunerii

unui decont prin care poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente bunurilor achizitionate inainte de inregistrarea ca platitor de TVA, asa cum este prevazut la pct. 48, alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, dat in aplicarea prevederilor art. 147¹, alin. (2) si (3) din Codul fiscal, chiar daca taxa inregistrata in facturile pentru achizitii era exigibila in perioada supusa inspectiei fiscale.

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

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

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

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-na **BCM** 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 si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala la persoane fizice, care realizeaza venituri impozabile din activitati economice nedecarate organelor fiscale nr. -/1/.....12.2010.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV