



## 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. 181/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **MRA**  
cu domiciliul in loc. JM, jud. Cluj, la Activitatea  
de Inspectie Fiscala Cluj si remisa spre solutionare la  
Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....07.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **MRA** cu domiciliul in loc. JM, formulata impotriva Deciziei de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/1/....05.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2010 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1, constatari care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost stabilite in sarcina petentului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin Societatea Civila Avocati IU si Asociatii din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din ....06.2010), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ....05.2010 si comunicat petentului la data de ....06.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de inaintare, confirmata de semnatura contestatorului), iar

contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de ...06.2010 fiind inregistrata sub nr. -/....06.2010.

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

I. Petentul, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/1/....05.2010, solicita anulara bazei suplimentare in suma de y lei stabilita la sursa TVA, precum si anulara creantelor fiscale in suma totala de y lei stabilite suplimentar la sursa TVA, reprezentand debit (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

In sustinerea solicitarii sale contestatorul invoca urmatoarele aspecte:

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Prin Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/1/...05.2010, sunt retinute in sarcina petentului ca obligatii fiscale suplimentare suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite in urma incheierii Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de ...05.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de d-l MRA din loc. JM, in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

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

Astfel, potrivit documentelor prezentate, s-a retinut ca d-l MRA a efectuat in perioada 2005-2007 mai multe tranzactii imobiliare (terenuri, case si apartamente construite) singur fiind necasatorit, iar incepand cu data de .....12.2007 impreuna cu sotia sa MLM. Dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta, aceste bunuri imobiliare au fost instrainate catre terte persoane, pe baza de contracte de vanzare cumparare autentificate la notar.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala retine ca activitatea desfasurata de contribuabil reprezinta operatiune impozabila din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din

Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/ 2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabil precum si derularea lor in timp, se constata ca acesta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de .....2006, obligatie pe care nu a dus-o la indeplinire, incalcand prevederile art. 153, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, motiv pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la stabilirea in sarcina contribuabilului a obligatiilor fiscale care fac obiectul prezentei contestatii.

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

**Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca d-l MRA cu domiciliul in loc. JM datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor tranzactii efectuate in perioada ... 2006 – ...2009 constand in vanzarea unor bunuri imobile, in conditiile in care contribuabilul a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si a depasit plafonul de scutire fara a se inregistra ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj-Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 1, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-l MRA din loc. JM, jud. Cluj in perioada 01.01.2005-31.12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ....05.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind TVA stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/1/ ....04.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatorului obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei).

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

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

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

Din continutul raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ..... 05.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-l MRA si sotia sa MLM au desfasurat activitati economice constand in vanzarea de imobile (terenuri construibile, case si apartamente construite) cu caracter de continuitate, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de .....2006.

Tranzactiile efectuate de catre contribuabil singur (fiind necasatorit) in perioada ... 2005-.... 2007, respectiv ... 2008 si impreuna cu sotia MLM in perioada ... 2007-..... 2009 (partea care ii revine petentului), sunt in suma totala de y lei, si se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Perioada	Nr. tranz.	Val. tranz	Val. TVA	Asociati	Observatii
1.				scutit	Muresan R.	teren+casa
2.				scutit	Muresan R.	teren intrav.
3.				scutit	Muresan R.	teren+casa
4.				scutit	Muresan R.	teren+casa
5.				scutit	Muresan R.	teren+casa
6.					Muresan R.	teren+casa
7.					Muresan R.	teren+casa
					Muresan R.	teren intrav.
8.					Muresan R.	teren intrav.
9.					Muresan R.	avans
10.					Muresan R.	avans
11.					Muresan R.	avans
					Muresan R.	teren intrav.
12.					Muresan R. si L.	teren+casa
13.					Muresan R.	teren+casa
14.					Muresan R. si L.	apart.
15.					Muresan R. si L.	apart.
16.					Muresan R. si L.	apart.
17.					Muresan R. si L.	apart.(teren+casa)
18.					Muresan R. si L.	teren+casa
19.					Muresan R. si L.	teren+casa
20.					Muresan R. si L.	teren+casa (teren)
21.						teren intrav.(extra)
	<b>Total</b>	<b>x</b>	<b>y</b>	<b>y</b>		
	<b>din care: scutite</b>	<b>x</b>	<b>y</b>	<b>-</b>		

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica MRA in perioada supusa verificarii, respectiv x tranzactii cu apartamente, case si terenuri, organul de inspectie fiscala constata ca din punct de vedere fiscal, acesta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile, in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/ 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 contribuabil prin cumpararea unor terenuri, construirea unor case si apartamente pentru ca acestea sa fie ulterior vandute unor terte persoane prin acte autentificate de catre notar public, reprezinta operatiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoare adaugata in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2, alin. (1), si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Prin urmare, prevederile art. 126, alin. (1), titlu VI din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal (in vigoare 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) Titlu VI din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004 (aplicabile dupa data de 01.01.2007), arata ca:

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

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

De precizat faptul ca pana la data de 01.01.2007, aspectele legale citate mai sus, sunt 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. 125<sup>1</sup>, 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 acesta dobandind calitatea de persoana impozabila.**

Prin urmare, avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada ... 2005-.... 2009 un numar de x tranzactii (terenuri, case si apartamente), se constata ca operatiunile economice efectuate de d-l MRA 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***”.

Avand in vedere ca in perioada ...-..... 2006 d-l MRA efectueaza un numar de x tranzactii imobiliare in suma totala de y lei organul de inspectie fiscala constata ca in luna ... 2006, contribuabilul 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, acesta 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 contribuabil), 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 petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii .... 2006, 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 de .....2006, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de acesta.

Deoarece contribuabilul 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 (case, apartamente si terenuri) in valoare totala de y lei (cota parte care revine petentului) efectuate dupa data mentionata mai sus, prin aplicarea procedurii sutei marite (19 x 100/119) asupra valorii acestora.

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de contribuabil 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 de y lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata**, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina contribuabilului pentru debitul de plata datorat pentru perioada ....2006- ..... 2009.

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

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la calculul majorarilor de intarziere, se precizeaza :

*“CAP. 3 Majorari de intarziere*

*ART. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere*

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

*“ART. 120 Majorari de intarziere*

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

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

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

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru perioada ... 2006-.... 2009, astfel incat contestatia formulata de contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

**III.c Cu privire la invocarea de catre petent a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare inregistrarea ca platitor de TVA.**

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...05.2010, se retine ca in perioada ...-..... 2006 d-l MRA a efectuat un numar de x tranzactii imobiliare in valoare totala de y lei, constand in vanzarea a x case impreuna cu terenul pe care acestea sunt edificate.

In drept, prevederile art. 152, alin. (1) 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 contribuabil), 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, [...]”.*

Ori, in situatia in care petentul a realizat din operatiunile efectuate in perioada mentionata mai sus din anul 2006 o cifra de afaceri in suma de y lei, se retine ca acesta a depasit in cursul lunii septembrie plafonul de scutire stipulat de prevederile legale mai sus citate (200.000 lei) si drept consecinta a acestui fapt contribuabilul trebuia sa procedeze la aplicarea dispozitiilor art. 152, alin. (3) din acelasi act normativ, prevederi referitoare la obligatia contribuabililor privind solicitarea inregistrarii ca persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In contextul aspectelor prezentate mai sus, se constata ca incadrarea facuta de catre organul de inspectie fiscala privind depasirea plafonului de scutire de taxa pe valoarea adaugata in cursul lunii septembrie 2006 este corecta si legala, astfel incat decizia acestuia privind obligatia legala a contribuabilului de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, **incepand cu data de .....2006**, este justificata.

**III.d Cu privire la invocarea de catre petent a aplicarii gresite a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.**

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, intrucat contribuabilul a aplicat regimul de scutire pe toata perioada supusa verificarii fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata pana la finalizarea inspectiei fiscale, desi avea aceasta obligatie legala, in conformitate cu prevederile legale citate mai

sus, acesta nu are dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor achizitionate.

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

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

*„art. 153 (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125<sup>1</sup> 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 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. 147<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca **„orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in 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 potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilul aplica regimul special de scutire intrucat nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, **acesta nu isi poate exercita dreptul de deducere a taxei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pana la data inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.**

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-l **MRA** cu domiciliul in loc. JM, jud. Cluj, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind T.V.A. stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr. -/1/ ....05.2010.

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

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

DIRECTOR EXECUTIV