



Ministerul Finanțelor Publice

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



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

DECIZIA nr. 136/2010

privind solutionarea contestatiei depuse de **BDI**
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. -/....05.2010, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-l **BDI** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata TVA stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/.....04.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 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 care au fost stabilite in sarcina contribuabilului 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 Cabinet individual avocat CCF din mun. Arad, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. -/....05.2010), 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 de04.2010 si comunicat petentului la data de04.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de transmitere a acestuia, confirmata de semnatura contribuabilului), iar contestatia a fost depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de05.2010 fiind inregistrata sub nr. -/...05.2010.

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 **BDI** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj.

I. Petentul, prin contestatia formulata solicita anulara Deciziei de impunere nr. -/.....04.2010, a Raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei si restituirea integrala a sumei de “y” lei achitata cu O.P. nr. 2/.....03.2010 ca urmare a deciziei de instituire a masurilor asiguratorii.

In sustinerea solicitarii sale, contestatorul invoca urmatoarele:

A. Nulitatea inspectiei fiscale ca urmare a depasirii termenului legal,
- conform dispozitiilor art. 104, alin. 1 din Codul de procedura fiscala, durata inspectiei fiscale nu poate fi mai mare de 3 luni, ori inspectia fiscala a inceput in realitate in luna 2009 si s-a finalizat la data de04.2010, astfel ca depasirea termenului imperativ fixat de lege este sanctionata cu nulitatea inspectiei fiscale in ansamblu ei.

B. Inexistenta unei “activitati economice” si a unei “persoane impozabile” in sensul dispozitiilor referitoare la TVA la nivelul anilor 2008-2009,

- potrivit Raportului de inspectie fiscala, inspectorii fiscali au facut aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situatii fiscale din perioada 2008-2009, fara a avea in vedere principiul neretroactivitatii legii,

- practic organele de inspectie fiscala au considerat ca exista o “activitate economica” si o “persoana impozabila” in sensul Directivei 2006/112/CE si a jurisprudentei relevante a Curtii de Justitie Europene, in perioada 2008-2009, teza care nu poate fi acceptata,

- legislatia fiscala romana relevanta in materie de TVA nu respecta principiul securitatii juridice in perioada 2008-2009, intrucat contribuabilului nu i se ofera nici cea mai mica idee asupra a ceea ce inseamna “obtinerea de venituri cu caracter de continuitate”. Textul art. 127 din Codul fiscal nu este un text cert, neechivoc, previzibil, din lectura caruia contribuabili sa cunoasca exact consecintele financiare ale comportamentului lor si intinderea obligatiilor fiscale in materie de TVA care le revin,

- un element care sustine ideea ca persoanele fizice care au livrat constructii si terenuri in perioada 2008-2009 nu desfasurau “activitati economice” in sensul art. 127 din Codul fiscal il reprezinta varianta aleasa de legiuitor pentru impozitarea unor astfel de venituri, respectiv potrivit prevederilor art. 77¹-77³ din Codul fiscal,

- pentru perioada 2008-2009, in opinia noastra, persoanele fizice care au livrat terenuri si constructii nu aveau obligatia de a se inregistra ca platitori de TVA, intrucat legislatia comunitara si jurisprudenta comunitara

care ar fi putut constitui repere ale notiunilor de “activitati economice” si “persoane impozabile” nu era accesibila si previzibila, iar legislatia nationala nu continea nici un fel de explicatii utile in acest sens,

- consecintele juridice ale acestei stari de fapt si de drept sunt acelea ca persoanele fizice in cauza nu aveau obligatia inregistrarii ca persoane impozabile si nici obligatia de a colecta si varsa la bugetul de stat TVA aferenta tranzactiilor.

C. Aplicarea gresita a dispozitiilor Codului fiscal privind cota redusa de TVA de 5 %,

- cu ocazia intocmirii raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, organul fiscal a reinterpretat unele tranzactii pentru care, in ipoteza in care subsemnatul eram “persoana impozabila”, trebuia sa se aplice TVA de 5%, situatie in care organul fiscal este obligat sa accepte proba ulterioara a starii de fapt fiscale in materie de TVA si sa dea eficienta starii de fapt fiscale,

- intrucat subsemnatul am probat, cu declaratii notariale, faptul ca persoanele care au achizitionat imobilele in discutie indeplineau conditiile legale pentru aplicarea cotei de TVA de 5 %, apreciez ca in mod nelegal au fost calculate obligatii fiscale suplimentare in sarcina noastra.

D. Aplicarea gresita a dispozitiilor Codului fiscal referitoare la dreptul de deducere.

- organul de inspectie fiscala a refuzat sa faca aplicarea dispozitiilor art. 145 si urmatoarele din Codul fiscal, referitoare la exercitarea dreptului de deducere al TVA, fara a se avea in vedere ca acesta putea fi exercitat dupa data de2008 (data stabilita de catre organul fiscal ca fiind data inregistrarii in scopuri de TVA),

- potrivit jurisprudentei Curtii de Justitie Europene, dreptul de deducere TVA poate fi exercitat chiar si pentru cheltuieli efectuate anterior inceperii activitatii economice, destinate desfasurarii de operatiuni taxabile.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. - /.....04.2010, 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 de04.2010.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei s-a intocmit in urma efectuarii unei inspectii fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in evidenta fiscala si contabila a activitatii desfasurate de d-l BDI din Cluj-Napoca, precum si modul de determinare, declarare si virare a obligatiilor datorate bugetului de stat pentru perioada2005-.....2009.

In urma verificarii efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-l BDI, impreuna cu OD, SRF, SBA, ONV, OV si OG au efectuat incepand cu anul 2007 activitati economice cu caracter de continuitate prin angajarea unor costuri pentru construirea a patru imobile cu cate x apartamente.

Dupa finalizarea lucrarilor de construire si luarea in folosinta au fost instrainate catre terte persoane, un numar de x apartamente din cele x construite, in valoare totala de y lei.

Din documentele prezentate organului de inspectie fiscala (autorizatii, contracte de vanzare cumparare, etc.), rezulta ca d-l BDI este coproprietar in cota de 52,55 % al imobilelor construite si instrainate, rezultand astfel o valoare a tranzactiilor efectuate de catre acesta in suma de y lei.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate in perioada supusa verificarii de catre persoana fizica BDI, organul de inspectie fiscala constata ca activitatea desfasurata de acesta din exploatarea bunurilor corporale, 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 retine ca acesta 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), lit. b) 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 BDI cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa taxa pe valoarea adaugata aferenta tranzactionarii in perioada ...2008-....2009 a unui numar de x apartamente.

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

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice nr. 2, a efectuat un control fiscal ce a avut ca obiectiv verificarea modului de inregistrare in evidenta fiscala si contabila a activitatii desfasurate de d-l BDI din Cluj-

Napoca, precum si modul de determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale datorate bugetului de stat pentru perioada2005-.....2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010 a fost intocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....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).

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 invocarea nulitatii inspectiei fiscale.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca in perioada2010-.....2010 a fost efectuat un control inopinat la contribuabilul BDI avand ca obiect tranzactiile imobiliare incheiate de catre acesta in perioada2005-.....2009, verificare care s-a concretizat prin incheierea Procesului Verbal nr. -/....02.2010 prin care s-a stabilit intocmirea Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii, respectiv propunerea de efectuare a unei inspectii fiscale si cuprinderea acesteia in programul de activitate pentru luna martie 2010.

Prin urmare, in baza Avizului de inspectie fiscala nr. -/....12.2009 care a fost inmanat contribuabilului la data de01.2010, se comunica acestuia ca incepand cu data de01.2010 va face obiectul unei inspectii fiscale pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei2005-.....2009.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...04.2010, se retine ca inspectia fiscala a inceput la data de03.2010 si a fost efectuata in perioada03.2010-....04.2010, astfel incat se constata ca durata inspectiei fiscale de 3 luni, stipulata la art. 104, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare), nu a fost depasita asa cum in mod gresit s-a retinut de catre petent.

In drept, dispozitiile art. 104, alin. (1) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la durata efectuării inspectiei fiscale, precizeaza ca:

(1) Durata efectuării inspectiei fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni. [...]

In alta ordine de idei, facem precizarea ca reglementarile legale din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, nu dispun nici o sanctiune pentru depasirea duratei inspectiei fiscale (situatie care de altfel

nu se regaseste in speta supusa analizei), astfel incat limitarea duratei inspectiei fiscale la **3 luni**, reprezinta doar **un termen de recomandare** precizat de lege, iar nerespectarea acestuia nu se sanctioneaza de legiuitor cu nulitatea actelor intocmite in urma efectuarii inspectiei fiscale.

De altfel, **sanctionarea cu nulitatea unui act administrativ fiscal** a fost prevazuta de legiuitor la **art. 46** din **O.G. nr. 92/2003**, republicata, privind Codul de procedura fiscala, unde se prevede ca:

„Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”

In consecinta, **numai pentru lipsa unuia din elementele enumerate in dispozitiile legale citate mai sus, legiuitorul a prevazut ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.**

Prin urmare, din considerentele prezentate, se retine ca invocarea de catre petent a exceptiei privind nulitatea actului atacat, pe motivul depasirii duratei inspectiei fiscale, este **neintemeiata** si pe cale de consecinta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

III.b1 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 04.2010 se retine ca incepand cu anul 2007, d-l BDI impreuna cu alte sase persoane angajaza costuri pentru construirea a patru imobile cu cate x apartamente in baza unor autorizatii eliberate de Primaria F, pe care le i-au in folosinta in baza unor Procese Verbale de dare in folosinta eliberate de aceiasi institutie.

In perioada ... 2008–.... 2009 contribuabilul impreuna cu ceilalti “asociati” instraineaza x din cele x apartamente construite pentru suma totala de y lei, din care cota parte de 52,55 % care revine d-lui BDI este in suma de y lei, asa cum rezulta din continutul pct. 4, cap. III “Constatarii privind taxa pe valoarea adaugata” din Raportul de inspectie fiscala.

Pe langa apartamentele mentionate mai sus, au fost instrainate in cursul anilor 2008 si 2009 un numar de x locuri de parcare si x terenuri.

De asemenea, din continutul Raportului de inspectie fiscala, se retine ca tranzactiile efectuate in cursul lunilor .. si ... 2008 (x apartamente+x locuri de parcare) sunt in suma totala de x lei, situatia lor fiind redada in anexa b al acestuia, din care cota parte de 52,55 % ce revine d-lui BDI este in suma de y lei.

Tranzactiile efectuate in anul 2009 (x apartamente si x locuri de parcare) sunt in suma totala de y lei, situatia lor este redada in anexa c la raportul de inspectie fiscala, din care cota parte de 52,55 % ce revine d-lui

BDI este in suma de y lei (si nu in suma de y lei cum eronat s-a retinut prin RIF).

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica BDI in perioada supusa verificarii, organul de inspectie fiscala concluzioneaza ca din punct de vedere fiscal, acesta a desfasurat o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate si pe cale de consecinta intra in categoria persoanelor impozabile in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, se constata ca activitatea desfasurata de d-l BDI din exploatarea bunurilor corporale, respectiv construirea si valorificarea unui numar de 122 de apartamente, 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, la art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/ 22.12.2003 privind Codul Fiscal, se precizeaza 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)**”*,

iar dispozitiile pct. 2, alin. (1) si (2), ale titlului VI din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004, 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 asemenea, prevederile art. 153, alin. (1) si (2) din 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, [...]**,*

*(2) In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**”.*

Intrucat in luna ... 2008 au fost incheiate marea majoritate a contractelor de vanzare cumparare, respectiv x tranzactii (apartamente, locuri de parcare si terenuri) in suma totala de y lei (anexa b la RIF), din care petentului ii revine suma de y lei, se constata ca la data de2008 petentul 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, acesta avand obligatia ca in conformitate cu prevederile art. 153, alin. (1), lit. b) din acelasi act normativ sa se inregistreze ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, pana la data de 10 2008, acesta urmand sa devina platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de2008 .

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

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

*(6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de T.V.A., conform art. 153, in termen***

de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de T.V.A., conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, **organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153".**

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca petentul a depasit plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata la data de2008, acesta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal, in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost depasit, situatie in care acesta ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2008**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, pentru a deveni platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de2008, organul de inspectie fiscala procedeaza in mod legal la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor efectuate dupa aceasta data (x tranzactii din anul 2009-anexa c la RIF) in valoare de y lei (din care cota parte de 52,55 % revine petentului), cu mentiunea ca in perioada2008-.....2008 nu s-a efectuat nici o tranzactie.

Prin urmare, aplicand prevederile legale citate mai sus, organul de inspectie fiscala a procedat la calcularea obligatiilor fiscale datorate de petenta la sursa taxa pe valoarea adaugata pentru "**perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale**", prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105) asupra valorii tranzactiilor efectuate de catre petent.

In ceea ce priveste sustinerea petentului ca nu ar fi persoana impozabila in sensul prevederilor Codului fiscal", precizam faptul ca aceasta sustinere a contestatorului este infirmata de prevederile art. 125¹, alin. (1), pct. 18, din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la semnificatia unor termeni si expresii privind T.V.A., se arata ca:

„(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**”,

iar la art. 127, alin. (1) si (2) din acelasi act normativ, se 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 asemenea, dispozitiile pct. 3, alin. (1), Titlul VI din Normele metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, pentru aplicarea art. 127, alin. (2) din lege, referitor la veniturile obtinute de persoanele fizice din vanzarea locuintelor proprietate personala, precizeaza:

„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 intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri efectuate cu plata in conditiile in care sunt realizate 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 desfasoara activitati in urma carora obtin venituri din vanzarea locuintelor proprietate personala 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 contribuabilul dobandind calitatea de persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca petentul efectueaza in perioada ... 2008-... 2009 un numar de x tranzactii imobiliare (apartamente, terenuri si locuri de parcare), se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat

legal la considerarea operatiunilor economice efectuate de contribuabil ca avand caracter de continuitate si pe cale de consecinta ca fiind 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.

Invocarea de catre petent a faptului ca „*inspectorii fiscali au facut aplicarea unor texte legale in vigoare din anul 2010 la situatii fiscale din perioada 2008-2009*”, fara ca aceasta sa precizeze la care prevederi legale face referire, nu este justificata atat timp cat din analiza actelor atacate, rezulta ca organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina contribuabilului obligatiile fiscale suplimentare in baza unor prevederi legale aplicabile in perioada derularii operatiunilor care fac obiectul impozitarii, respectiv 2008-.... 2009.

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. -/...04.2010, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. -/....04.2010.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, se constata ca organul de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj a procedat in mod eronat la stabilirea debitului suplimentar datorat bugetului de stat in suma de “y” lei, in sensul ca nu s-a avut in vedere faptul ca pentru un numar de 4 contracte incheiate, petentul a prezentat declaratii legale privind aplicarea cotei reduse de TVA 5%, aplicand aceasta cota doar pentru un singur contract.

De asemenea se constata preluarea gresita in anexa d) la RIF a unor sume din anexa c), fapt care a condus la stabilirea unor obligatii fiscale suplimentare care nu concorda cu realitatea, atat in ceea ce priveste debitul suplimentar stabilit suplimentar in sarcina petentului, cat si in ce priveste majorarile de intarziere.

Pentru aceste considerente, organul de solutionare a contestatiei procedeaza la recalcularea obligatiilor fiscale datorate de catre petent bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata, calcul care este redat in anexa nr. 1 la prezenta decizie, de unde rezulta ca debitul suplimentar retinut in sarcina contribuabilului este in suma de y lei.

In contextul celor prezentate mai sus, se constata ca obligatia de plata privind debitul pe care contribuabilul il datoreaza bugetului de stat este in suma de y lei, motiv pentru care contestatia formulata de petent urmeaza a **se admite pentru suma de y lei** (“y”-y lei) si **se respinge ca neantemeiata pentru suma de y lei**.

III.b2 Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata, aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita in sarcina

contribuabilului pentru debitul de plata datorat pentru perioada octombrie 2008-decembrie 2009.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctul anterior al prezentei, in sarcina contestatorului a fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei, acesta datoreaza si majorarile de intarziere aferente, reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

In urma recalcularii obligatiilor fiscale prin anexa nr. 1 la prezenta, rezulta ca majorarile de intarziere aferente debitului retinut ca datorat bugetului de stat de catre contribuabil sunt in suma de y lei, dar avand in vedere prevederile art. 213, alin. (3) din O. G. nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora: "(3) Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac", se constata ca majorarile de intarziere pe care petentul le datoreaza in continuare sunt in suma de "y" lei, respectiv cele stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.

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.

Prin urmare, in contextul celor de mai sus sustinerile petentului nu sunt justificate si pe cale de consecinta acesta datoreaza bugetului consolidat al statului accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru perioada 2008-..... 2009, astfel incat contestatia formulata de

contribuabil referitoare la acest capat de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata si 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 privind cota redusa de TVA de 5%.

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de04.2010, stabilirea in sarcina petentului a obligatiilor fiscale suplimentare la sursa T.V.A. s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119, respectiv 5x100/105) asupra valorii tranzactiilor realizate de catre contribuabil in anul 2009.

Din continutul anexei e) la Raportul de inspectie fiscala, se retine ca pentru un numar de 4 (patru) tranzactii in valoare de y lei, petentul a prezentat documente legal valabile in vederea aplicarii procedurii sutei marite (5x100/105) in cazul cotei reduse de 5%, organul de inspectie fiscala aplicand in mod eronat aceasta cota doar pentru una, fapt care a determinat organul de solutionare a contestatiei sa procedeze la recalcularea obligatiilor fiscale datorate de catre contribuabil (a se vedea pct. III.b1 al prezentei).

In contextul celor prezentate, cota de 19% se aplica pentru un numar de 25 de tranzactii efectuate in anul 2009 avandu-se in vedere faptul ca nu au fost respectate si indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹), litera c), punctul 1 si 2 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, astfel cum a fost modificarile si completata prin O.U.G. nr. 200/04.12.2008, prin prezentarea unei declaratii pe propria raspundere autentificata de notar la data tranzactiei cand a intervenit faptul generator si nu ulterior.

In drept, prevederile pct. 23 (9) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H. G. nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate si completate prin H. G. nr. 1618/04.12.2008, referitor la aplicarea cotei reduse de TVA, precizeaza:

*„(9) Pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, vanzatorul poate aplica cota de TVA de 5% daca **cumparatorul va prezenta o declaratie pe propria raspundere, autentificata de un notar, din care sa rezulte ca sunt indeplinite conditiile stabilite la art. 140 alin. (2¹) lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal, care va fi pastrata de vanzator pentru justificarea aplicarii cotei reduse de TVA de 5%. In vederea aplicarii cotei reduse de TVA de 5% pentru locuintele prevazute la art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, suprafata utila a locuintei, exclusiv anexele gospodaresti, si, dupa caz, a terenului pe care este construita trebuie sa fie inscrise in documentatia cadastrala anexata la actul de vanzare-cumparare incheiat în conditiile legii**”.*

Prin urmare, in contextul in care sunt indeplinite conditiile legale prevazute de art. 140, alin. (2¹), lit. c) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, vanzatorul poate aplica pentru tranzactiile efectuate in

anul 2009, cota redusa de TVA de 5 %, daca la data la care intervine faptul generator cumparatorul prezinta o declaratie pe proprie raspundere ca indeplineste conditiile legale care sa ii de-a dreptul pentru a beneficia de aceasta facilitate fiscala.

In acest sens, se retine ca dispozitiile art. 140, alin. (3), din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

„(3) Cota aplicabila este cea in vigoare la data la care intervine faptul generator, cu exceptia cazurilor prevazute la art. 134² alin. (2), pentru care se aplica cota in vigoare la data exigibilitatii taxei”.

In ceea ce priveste faptul generator in cazul livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii, prevederile art. 134¹, alin. (3), din actul normativ mentionat mai sus, arata ca:

„Art. 134¹ Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

[...]. (3) Pentru livrarile de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt indeplinite formalitatile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vanzator la cumparator”.

Ori, in situatia in care petentul a prezentat organului de inspectie fiscala doar pentru 4 tranzactii declaratii notariale care indeplinesc aceasta conditie pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% (declaratii autentificate la notar pana la data la care a intervenit faptul generator, respectiv data incheierii contractului de vanzare cumparare cand au fost indeplinite formalitatile legale pentru transferul dreptului de proprietate catre cumparator), este firesc ca stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare in sarcina contribuabilului sa fie efectuata in functie de documentele legale avute la dispozitie.

In alta ordine de idei, se retine ca aplicarea cotei reduse de TVA de 5% face parte din programul social pentru achizitia de locuinte care se adreseaza sprijinirii beneficiarului (cumparatorului) si nu furnizorului de bunuri imobile, astfel incat in situatia aplicarii acestui regim de taxare, vanzatorul trebuie sa restituie cumparatorului diferenta de taxa pana la suma aferenta aplicarii cotei standard de 19%, avand in vedere ca valoarea inscrisa in contractul de vanzare cumparare reprezinta pretul final (inclusiv TVA), iar calculul taxei s-a efectuat prin aplicarea procedurii sutei marite.

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. 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 si pe cale de consecinta doar dupa aceasta data o persoana impozabila are dreptul la exercitarea deducerii taxei aferente bunurilor achizitionate.

De asemenea, potrivit art. 147¹, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca **„orice persoana impozabila inregistrata in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, conform art. 153, are dreptul sa scada din valoarea totala a taxei colectate, pentru o perioada fiscala, valoarea totala a taxei pentru care, in aceeasi perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

Intrucat potrivit prevederilor legale mentionate, se constata ca pentru intreaga perioada supusa verificarii contribuabilul aplica regimul special de scutire intrucat nu era inregistrata 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.

III.e Referitor la solicitarea petentului cu privire la restituirea sumei de “y” lei achitata cu O.P. 2/.....2010.

Din analiza continutului documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca prin Procesul Verbal incheiat la data de02.2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...02.2010, s-a luat masura emiterii Deciziei de instituire a masurilor asiguratorii nr. -/....02.2010, in conformitate cu prevederile art. 129 din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza actului administrativ fiscal mentionat mai sus, contribuabilul achita cu O.P. 2/...2010 suma de “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 ca datorate bugetului de stat obligatiile fiscale in suma de y lei, se constata ca solicitarea petentului privind restituirea acestei sume nu este justificata, iar in ceea ce priveste suma de y lei pentru care contestatia se admite, organul fiscal va proceda potrivit prevederilor legale la compensarea sau restituirea acesteia.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1),

lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de d-l **BDI** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma de y lei, reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru T.V.A. stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/.....04.2010.

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de d-l **BDI** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei) si majorari de intarziere ("y" lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru T.V.A. stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. -/....04.2010.

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petent, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV