



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. 89/2011

privind solutionarea contestatiei depuse de d-na **DDM** cu domiciliul in 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. -/.....01.2011, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 2, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de d-na **DDM** cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj, C.N.P. si **domiciliul procesual ales la SCPA S&A din mun. Cluj-Napoca, str., nr.**, 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. -/....11.2010.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010 de catre organul 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 petentei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

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

Contestatia formulata prin **SCPA S&A** din mun. Cluj-Napoca, (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala nr. - /...11.2010), 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 de11.2010 si comunicat petentei la data de12.2010 (potrivit datei inscrise pe adresa de comunicare confirmata de semnatura contribuabilei), iar contestatia a fost

depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de12.2010, fiind inregistrata sub nr. -/....12.2010.

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

I. Petenta, prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. -/....11.2010, solicita anulara actului administrativ fiscal atacat, precum si a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010.

In sustinerea solicitarii sale, petenta invoca urmatoarele argumente:

- mi se atribuie calitatea de persoana impozabila exclusiv prin prisma celor x tranzactii imobiliare realizate in anul 2007, netinandu-se seama de faptul ca modificarile prevederilor art. 127 alin. (1) si alin. (2) din Codul fiscal sunt aplicabile de la 01.01.2010 si au fost introduse H.G. nr. 1620/2009 pentru modificarea si completarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, astfel incat aceste dispozitii legale nu sunt incidente unei situatii de fapt fiscale ce a fost realizata anterior intrarii in vigoare a acestora, nefiind respectat principiul neretroactivitatii legii,

- trebuie observat si faptul ca sub aspectul tehnicii de reglementare (art. 58 din Legea nr. 24/2000), dispozitiile art. 127 din Codul fiscal au fost completate cu alineatul 2¹, fapt care echivaleaza cu aparitia unei noi dispozitii normative, inexistente pana la 01.01.2010, ori daca pana la aceea data astfel de operatiuni ar fi fost taxabile atunci nu-si avea ratiunea introducerea noului aliniat, fiind suficient doar modificarea alin. (2) in mod corespunzator,

- prin adresa Ministerului Economiei si Finantelor/ANAF nr. 835172/04.03.2009, organul fiscal central precizeaza ca *"din punct de vedere fiscal, veniturile realizate de persoanele fizice ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal sunt supuse legii fiscale, respectiv prevederilor art. 42, lit. g) si Cap. VIII¹ din cadrul Titlului III (Impozitul pe venit), precum si pct. 3, alin. (1) din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI "Taxa pe valoarea adaugata" - art. 127 din Codul fiscal,*

- in aceiasi adresa se mentioneaza *"incepand cu data de 01 ian. 2008, persoanele fizice care, actioneaza de o maniera independenta, instraineaza constructii noi, in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate ce depasesc plafonul de 35.000 euro, sunt obligate sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent si sa achite taxa pe valoarea adaugata pentru aceste instrainari"* de unde rezulta ca pana la data de 01.01.2008 livrarea bunurilor imobile din patrimoniul personal de catre persoanele fizice era sustrasa de la aplicarea TVA,

- normele in discutie nu au acoperire in lege (codul fiscal), din moment ce "delegarea" legislativa in aceasta materie a fost acordata doar prin O.U.G. nr. 109/2009 (intrata in vigoare la 01.01.2010), iar in domeniul taxelor si impozitelor opereaza restrictia constitutionala care dispune ca *"Impozitele, taxele, ..., se stabilesc numai prin lege"*, legiuitorul constituant dorind sa bareze posibilitatea stabilirii de impozite si taxe, pentru bugetul de stat, prin acte inferioare ca forta juridica, cum sunt hotararile Guvernului,

- nu orice persoana fizica, care actioneaza in mod particular, este susceptibila de a fi persoana impozabila din punct de vedere a TVA, ci doar aceea care conform art. 125¹, alin. (1), pct. 18 din Codul fiscal, este apta sa desfasoare o activitate economica, decurgand de aici ca in absenta indeplinirii acestei conditii persoana este una neimpozabila,

- pentru a califica o activitate drept "activitate economica", respectiv pentru a trata o operatiune drept impozabila in sensul TVA, este necesar ca aceasta sa fie realizata in cadrul unei activitati comerciale si nu a unei simple activitati de administrare a unui patrimoniu, iar principalele activitati care constituie fapte de comert sunt descrise la pct. 21 din Normele metodologice (pentru aplicarea art. 46 din Codul fiscal) si la art. 3 din Codul comercial, printre acestea neregasindu-se si vanzarea de imobile,

- pana la intrarea in vigoare a prevederilor O.U.G. nr. 106/2007 (in vigoare cu data de 01.01.2008), dispozitiile legale arata ca: *"Prin exceptie, scutirea nu se aplica pentru livrarea unei constructii noi ..., daca este efectuata de o persoana impozabila care si-a exercitat sau care ar fi avut dreptul sa-si exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea ori construirea unui astfel de imobil"*,

- fata de dispozitiile citate, arat ca nu am avut dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, nefiind inregistrat in scopuri de TVA si nu am depeus decont de TVA, iar terenul pe care a fost ridicata constructia a fost achizitionat de la o persoana fizica neimpozabila,

- pe de alta parte, legiuitorul roman a transpus in mod eronat dispozitia comunitara in materie, respectiv Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata (intrata in vigoare la 01 ian. 2007), fapt pentru care solicit aplicarea cu prioritate a normelor comunitare, cu consecinta exonerarii de la plata TVA,

- legiuitorul roman a transpus distorsionat dispozitiile comunitare in dispozitiile tezei a II-a a art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul fiscal, in sensul ca nu a conditionat ipoteza de exceptie referitoare la eliminarea din campul operatiunilor scutite de taxa, de existenta a doua elemente obligatorii in analiza livrarii unei constructii sau a unui teren constructibil, respectiv caracterul ocazional al acestor operatiuni si atasarea lor activitatii economice de baza a persoanei impozabile,

- altfel spus, daca operatiunile imobiliare in cauza au un caracter obisnuit, fiind efectuate distinct de o activitate economica si nu in raport de conexitate cu aceasta, nu intra in sfera taxei si nu atrag calificarea de persoana impozabila,

- in concluzie, derularea unor astfel de operatiuni de catre o persoana care desfasoara o activitate economica, atrage calitatea de persoana impozabila daca sunt indeplinite cumulativ urmatoarele conditii: (i) cladirea care face obiectul livrarii sa fie o cladire noua (inaintea primei ocupari), (ii) "*operatiunea de livrare respectiva sa aiba un caracter ocazional*" si sa se afle in raport de conexitate cu activitatea economica de baza, (iii) operatiunea sa fie considerata ca atare de legislatia statului membru,

- unul din principiile fiscalitatii il reprezinta certitudinea impunerii (art. 3, lit. b din Codul fiscal), potrivit caruia legiuitorului ii incumba obligatia de a elabora norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, astfel incat contribuabilii sa poata urmari si intelege sarcina fiscala ce le revine si sa poata decide si actiona in deplina cunostinta de cauza in raport cu sarcina ce le revine,

- in situatia in care furnizorul (persoana obligata la plata taxei) nu a emis factura, beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei (art. 151² din Codul fiscal), intrucat cumparatorul este cel care datoreaza taxa, furnizorul avand obligatia colectarii si virarii ei la buget,

- pentru stabilirea raspunderii fiscale solidare, organul fiscal are obligatia de a intocmi o decizie (titlu de creanta fiscala) in care vor fi aratate motivele de fapt si de drept pentru care este angajata aceasta forma de raspundere juridica a persoanelor in cauza,

- daca nu se emite o asemenea decizie, organului fiscal ii revine obligatia de a include in decizia de impunere si aceste persoane raspunzatoare solidar la plata taxei, pentru ca actele administrative fiscale emise sa le fie opozabile si pentru a le oferi posibilitatea de a le contesta,

- in ceea ce priveste majorarile de intarziere inscrise in Decizia de impunere, consider ca nu este indeplinita exigenta de forma a deciziei prin care se stabilesc obligatiile de plata accesorii de plata, deoarece decizia de impunere se emite doar pentru obligatiile fiscale principale (stabilite ca suplimentare), iar pentru obligatiile fiscale accesorii se emite o decizie separata ce este asimilata unei decizii de impunere,

- majorarile de intarziere se datoreaza de debitorul fiscal in cazul neachitarii la termenul de scadenta a unei obligatii fiscale de plata, calculul acestora efectuandu-se pentru fiecare zi de intarziere, pe intervalul cuprins intre ziua urmatoare termenului de scadenta si data stingerii obligatiei de plata, iar potrivit art. 111, alin. (1) din Codul de procedura fiscala, creantele fiscale sunt scadente la expirarea termenelor prevazute in Codul fiscal.

- la expirarea termenului de plata stabilit de organul fiscal prin decizia de impunere, creanta fiscala devine scadenta, iar titlul de creanta fiscala

dobandeste puterea de titlu executoriu, astfel incat in viziune procedural-fiscala, notiunea de "scadenta" coincide cu cea de "termen de plata".

- coroborand prevederile art. 134, alin. (2) si (3) din Codul fiscal cu cele enuntate mai sus, se poate observa ca exigibilitatea (faptul generator) reprezinta data la care se naste obligatia contribuabilului de a plati taxa la buget, moment de la care curg majorarile de intarziere pentru neplata taxei, situatie in care accesoriile sunt datorate doar incepand cu data de12.2010.

II. Prin Decizia 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. -/....11.2010, 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 urma incheierii Raportului de inspectie fiscala nr. -/....11.2010.

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 evidentiere determinare, declarare si virare a taxei pe valoarea adaugata aferenta activitatii desfasurate de catre d-na DDM cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, in perioada ...01.2005-....12.2009.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a constatat ca d-na DDM, impreuna cu sotul sau DCD si asociatii au desfasurat in perioada verificata, activitati economice cu caracter de continuitate constand in derularea a x tranzactii imobiliare (x apartamente noi si x vechi), operatiuni care se incadreaza la 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 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.

In urma verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a retinut ca petenta desfasurand activitati economice cu caracter de continuitate, constand in construirea si tranzactionarea a x apartamente, a depasit in cursul lunii ... 2007 plafonul de 35.000 Euro prevazut de art. 152, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal pentru scutirea de T.V.A.,

fara a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termenul prevazut de art. 153, alin. (1), din actul normativ mentionat.

Prin urmare, avand in vedere operatiunile economice efectuate de catre contribuabila, precum si derularea lor in timp, s-a constatat ca aceasta avea obligatia sa solicite organului fiscal inregistrarea ca platitor de TVA **incepand cu data de2007**, 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 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 DDM cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, datoreaza bugetului de stat obligatiile de plata stabilite suplimentar in sarcina sa la sursa TVA, obligatii fiscale aferente unor operatiuni economice efectuate in luna 2007, constand in vanzarea unor bunuri imobile, in conditiile in care contribuabilula a desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate fara ca la data depasirii plafonului de scutire sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.

In fapt, organul de inspectie fiscala 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 determinare, declarare si virare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de d-na DDM cu domiciliul in mun. Cluj-Napoca, jud. Cluj in perioada ...01.2005-.....12.2009.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010 a fost intocmita Decizia 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. -/....11.2010, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei).

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a 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 de11.2010, se retine ca in perioada supusa inspectiei fiscale, d-na DDM,

impreuna cu sotia sa DDM si asociatii WP si sotia acestuia WG, au desfasurat in perioada verificata, activitati economice cu caracter de continuitate constand in x tranzactii imobiliare, reprezentand apartamente noi vandute in perioada ...-... 2007, devenind astfel persoana impozabila in scop de TVA incepand cu data de2007.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, tranzactiile efectuate de catre contribuabil impreuna cu sotul sau si asociatii in perioada ... 2007-... 2007, sunt in suma totala de y lei, din care partea care ii revine petentei este in suma de y lei si se prezinta astfel:

Nr. crt.	Contract/data	euro	Val. totala tranz.-lei	Val. asociat	TVA asociat	Majorari	Penalit	Obs.
1.								
2.								
....								
14.								
	Total, din care:							
	-supuse TVA							

De mentionat este faptul ca in perioada ...-... 2007 petenta impreuna cu sotul sau, a efectuat x tranzactii imobiliare reprezentand constructii vechi in suma de y euro, operatiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Avand in vedere amploarea tranzactiilor efectuate de catre persoana fizica DDM, impreuna cu sotia sa DDM si asociatii WP si sotia acestuia WG in perioada ... 2007-.... 2007, respectiv x tranzactii imobiliare (operatiuni impozabile si scutite de TVA), organele 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 de catre contribuabila in perioada supusa verificarii, respectiv construirea si vanzarea a x apartamente, 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), referitoare la definirea operatiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, 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 si 133;**

c) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionand ca atare;**

d) **livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2)”**,

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

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

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

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

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

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

(2) In sensul prezentului titlu, **activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica**

exploatarea bunurilor corporale sau necorporale in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate”.

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

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

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

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

Prin urmare, 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, se constata ca petenta (impreuna cu sotul sau si asociatii) efectueaza in perioada 2007-.... 2007 un numar de x tranzactii imobiliare (x apartamente noi si x vechi) in suma de y lei (plus y euro-operatiuni scutite pentru imobile vechi), se constata ca operatiunile economice efectuate de d-na DDM 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.

Totodata, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, constand in construirea si vanzarea de constructii altele decat

cele utilizate in scopuri personale, ce conduc la obtinerea de venituri cu caracter de continuitate, **devine persoana impozabila**, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

Ori, in situatia in care persoana fizica vinde succesiv bunuri imobile si obtine continuu venituri din astfel de activitati, veniturile obtinute se incadreaza la operatiuni economice si se supun taxarii. Caracterul de continuitate al operatiunii este dat de existenta contractelor succesive de vanzarea a constructiilor, caz in care legiuitorul incadreaza persoana fizica vanzatoare in categoria persoanelor impozabile.

Avand in vedere ca din punct de vedere fiscal, operatiunile desfasurate au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale si analizand operatiunile efectuate in perioada .. 2007-.... 2007 de catre contestatar, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt ele definite la articolele din legea fiscala citate mai sus.

Pe cale de consecinta, contestatarul, prin operatiunile pe care le-a desfasurat in aceasta perioada, a avut calitate de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile care decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii sale ca persoana impozabila.

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 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 mai sus citate se retine ca persoana impozabila care este stabilita in Romania si care 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 in termen de 10 zile de la "prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit", respectiv cifra de afaceri realizata este superioara plafonului de 35.000 euro.

Intrucat din documentele prezentate se retine ca la data de2007 a fost incheiat contractul nr. -/....2007 in suma de y euro (y lei) privind tranzactionarea unui bun imobil, se constata ca in luna ... 2007 petenta (impreuna cu sotul sau si asociatii) 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 (citat mai sus), sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA.

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus si avand in vedere faptul ca plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata a fost depasit la data de ...2007, petenta avea obligatia legala de a solicita inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in regim normal pana la data de ... 2007, (in termen de 10 zile de la data constatarii depasirii plafonului, respectiv prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care acesta a fost depasit), situatie in care contestatoarea ar fi devenit platitor de T.V.A. **incepand cu data de2007**, obligatie legala care nu a fost dusa la indeplinire de catre contribuabil.

Deoarece contribuabila nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA in termenul prevazut de dispozitiile legale, pentru a deveni platitor de taxa

pe valoarea adaugata incepand cu data mentionata mai sus, organul de inspectie fiscala era indreptatit sa procedeze la stabilirea de obligatii fiscale aferente tranzactiilor taxabile efectuate dupa aceasta data (x tranzactii din luna 2007), prin aplicarea procedurii sutei marite (19x100/119), asupra valorii tranzactiilor efectuate de petent in perioada mentionata.

In vederea stabilirii obligatiilor de plata datorate de contribuabil bugetului de stat s-a facut aplicarea prevederilor pct. 23, alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/ 22.01.2004 (in vigoare dupa data de 01.01.2007), date in aplicarea prevederilor art. 140 din Codul fiscal, care precizeaza ca:

"(2) Se aplica procedeul sutei marite pentru determinarea sumei taxei, respectiv $19 \times 100/119$ in cazul cotei standard si $9 \times 100/109$ in cazul cotei reduce, atunci cand pretul de vanzare include si taxa. De regula pretul include taxa in cazul livrarilor de bunuri si/sau prestarilor de servicii direct catre populatie pentru care nu este necesara emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum si in orice situatie in care prin natura operatiunii sau conform prevederilor contractuale pretul include si taxa".

Asa cum rezulta din situatia prezentata in cuprinsul acestei decizii (pag. 7), se constata ca valoarea celor x operatiuni taxabile efectuate de petent in luna ... 2007 si care sunt supuse taxei pe valoarea adaugata, sunt in suma totala de y lei (partea care revine acestuia), operatiuni aferent carora organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea TVA colectata in suma de y lei.

In conformitate cu prevederile art. 156¹, alin. (2) din Legea nr. 571/ 22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, perioada fiscala este trimestrul calendaristic si avand in vedere ca obligatiile stabilite suplimentar in sarcina contribuabilului sunt aferente ... 2007, rezulta ca termenul de scadenta la plata a acestor obligatii fiscale este data de2007. ,

De mentionat ca in perioada ...-..... 2007 petenta (impreuna cu sotul DDM) a mai efectuat un numar de x tranzactii imobiliare in suma totala de y euro, tranzactii care reprezinta operatiuni economice care sunt scutite de taxa pe valoarea adaugata in perioada respectiva, in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se precizeaza:

„(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa:

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

exercite dreptul de deducere total sau partial a taxei pentru achizitia, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. [...]'.

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 (dobanzi) 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 luna 2007.

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, acesta 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 **“accesorium sequitur principale”**.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile pana la 01.07.2010), dispozitii care referitor la calculul majorarilor de intarziere, precizeaza :

“Cap. 3 Majorari de intarziere

Art. 119 Dispozitii generale privind majorari de intarziere

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

“Art. 120 Majorari de intarziere

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

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

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 perioada2007-.....2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2007-.....2010 inclusiv), respectiv 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-.....2010), asupra debitului in suma de y lei stabilit ca datorat bugetului de stat de catre contribuabil, aferent activitatii desfasurate de acesta in perioada verificata.

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

prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesoriile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru tranzactiile efectuate in luna 2007, astfel incat contestatia formulata de contribuabil 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 faptului ca a fost in imposibilitatea exercitarii dreptului de deducere a TVA pentru terenul pe care s-a efectuat constructia (acesta fiind achizitionat de la o persoana fizica neimpozabila), iar aplicarea deducerii taxei fiind posibila numai pentru persoane inregistrate in scopuri de TVA.

In ceea ce priveste invocarea imposibilitatii exercitarii dreptului de deducere a TVA, intrucat nu era inregistrat in scopuri de TVA, precizam ca, asa cum s-a aratat la pct. III.a al prezentei, contribuabilul avea obligatia de a solicita inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu data de ...2007 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 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;

iar la punctul 66, alin. (1), lit. d) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, 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 aceeași perioada, a luat nastere si poate fi exercitat dreptul de deducere”**, astfel incat dreptul de deducere este conditionat de inregistrarea persoanei impozabile ca platitor de TVA.

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

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 acestuia la data finalizarii inspectiei fiscale.

De mentionat este faptul ca, in conformitate cu prevederile art. 147¹, alin. (2) si (3) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, contribuabilul 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, dupa inregistrarea in scopuri de TVA, contribuabilul 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 inscrisa 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.

III.d Cu privire la invocarea de catre petent a altor aspecte:

- referitor la invocarea faptului ca petentei i se atribuie calitatea de persoana impozabila exclusiv prin prisma celor x tranzactii

imobiliare realizate in anul 2007, netinand cont de faptul ca prevederile art. 127, alin. (1) si alin. (2) sunt aplicabile de la 01.01.2010, astfel ca nu s-a respectat principiul neretroactivitatii legii. Mai mult, Ministerul Economiei si Finantelor (conform adresei ANAF nr. 835172/ 04.03.2009) precizeaza ca pana la data de 01.01.2008 livrarea bunurilor imobile din patrimoniul personal de catre persoanele fizice era sustrasa de la aplicarea taxei pe valoare adaugata.

Asa cum rezulta din considerentele prezentate la pct. III.a al prezentei, calitatea de persoana impozabila a contribuabilei a fost stabilita in conformitate cu prevederile Codului Fiscal aplicabile in perioada in care s-au derulat operatiunile economice care au facut obiectul inspectiei fiscale, respectiv februarie - septembrie 2007.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de11.2010 contribuabilul realizeaza in perioada verificata venituri din x tranzactii imobiliare si in conformitate cu prevederile art. 127, alin. (1) si art. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, s-a constatat acesta a desfasurat *"o activitate economica in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate"*. Aceasta rezulta din faptul ca au fost tranzactionate x apartamente noi, din care x scutite de TVA (...-....2007), respectiv x impozabile (...-....2007), precum si 3 apartamente vechi care sunt scutite de TVA in conformitate cu prevederile art. 141, alin. (2), lit. f) Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (...-.....2007).

Prin urmare, tranzactiile cu imobile noi efectuate in cursul anului 2007 sunt operatiuni impozabile din punct de vedere TVA in conformitate cu prevederile art. 126, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal (in vigoare in perioada respectiva), fiind indeplinite cele patru conditii impuse.

Principiul neretroactivitatii prevederilor legii nu a fost incalcat de catre organul de inspectie fiscala, deoarece dispozitiile art. 126 si art. 127 din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal invocate in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala operau la momentul efectuarii tranzactiilor, respectiv in perioada-.... 2007.

Totodata, prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004, la Titlul VI, punctul 3, alin. (1) se explicita *"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"*.

- referitor la invocarea faptului ca principalele activitati care constituie fapte de comert sunt descrise la pct. 21 din Normele

metodologice (date in aplicarea art. 46 Cod fiscal) si la art. 3 din Codul comercial (printre acestea neregasindu-se si vanzarea de imobile).

Prevederile art. 46, alin. (1) definesc veniturile din activitati independente pentru persoane fizice care realizeaza venituri in mod individual sau intr-o forma de asociere, iar la punctul 21 din Normele metodologice date in aplicarea art. 46 din Legea nr. 571/22.12.2010, privind Codul fiscal, se precizeaza:

"21. Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comert de catre persoane fizice sau asocieri fara personalitate juridica, din prestari de servicii, altele decat cele realizate din profesii libere, precum si cele obtinute din practicarea unei meserii.

Principalele activitati care constituie fapte de comert sunt:

- **activitati de productie;**
- *activitati de cumparare efectuate in scopul revanzarii; [...],*
- *alte fapte de comert definite in Codul comercial.*

Prin urmare, in temeiul prevederilor legale citate, producerea (construirea) si vanzarea de apartamente sunt activitati care constituie fapte de comert, astfel incat sustinerea contestatorului nu este justificata.

In ceea ce priveste invocarea dispozitiilor Codului Comercial Roman 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."*

Mai mult decat atat, daca o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA.

- referitor la invocarea faptului ca legiuitorul roman a transpus in mod eronat dispozitiile comunitare in materie de TVA si anume Directiva

2006/112/CE /2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata intrata in vigoare cu 01.01.2007, in legatura cu caracterul ocazional al livrarilor de imobile.

In ceea ce priveste referirile la transpunerea in mod eronat de catre legiuitorul roman a dispozitiilor comunitare in materie de TVA si anume Directiva 2006/112/CE /2006 mentionam ca pe plan intern a fost admisa scutirea de taxa doar in cazul operatiunilor ocazionale si anume pentru vanzarile de imobile din patrimoniul personal, iar organul de control a respectat prevederile legale astfel cum sunt ele legiferae prin actele normative aplicabile in acest domeniu.

Facem precizarea ca, organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a jud. Cluj, sunt organe executive care au ca principala sarcina aplicarea prevederilor legale in vigoare din domeniul fiscal, fara insa a avea competente in ceea ce priveste elaborarea si aprobarea cadrului legislativ aplicabil acestui domeniu, competente care revin altor institutii ale statului roman.

- referitor la invocarea faptului ca nu s-au respectat principiul fiscalitatii care reprezinta certitudinea impunerii (art. 3 lit. b) din Codul fiscal, potrivit caruia exista obligatia de a "*elabora norme juridice clare care sa nu conduca la interpretari arbitrare, incercandu-se repararea lacunei legislative abia odata cu modificarea Codului Fiscal, incepand cu 01.01.2010*".

Impozitele si taxele se stabilesc numai prin lege, iar organul de control a respectat prevederile art. 1 alin. (1) din Codul fiscal, referitoare la scopul si sfera de cuprindere a Codului fiscal, care reprezinta cadrul legal privind stabilirea impozitelor si taxelor ce constituie venituri la bugetul de stat si bugetele locale, asa cum sunt definite la art. 2, lit. f) cu referire la taxa pe valoarea adaugata.

- referitor la obligarea in solidar la plata TVA a cumparatorilor apartamentelor, deoarece petenta in calitate de fumizor nu a emis factura, iar beneficiarul este tinut raspunzator in individual si solidar pentru plata taxei, intrucat cumparatorul final datoreaza TVA, raspunderea la plata a celor doua subiecte de drept fiscal fiind comuna. Astfel in conformitate cu art. 82, alin. (1), litera b), art. 86, alin. (1) si art. 87 din O.G. nr. 92/2003, republicata, organului fiscal ii revine obligatia de a include in decizia de impunere persoanele raspunzatoare in solidar la plata taxei.

Cu privire la invocarea faptului ca beneficiarul trebuie tinut raspunzator individual si in solidar cu furnizorul pentru plata taxei, mentionam ca prin Decizia de impunere sa stabilit in sarcina contribuabilei TVA de plata, prin aplicarea procedurii sutei marite pentru determinarea sumei taxei datorate bugetului de stat, respectiv 19x100/119, luandu-se in considerare ca toate livrarile s-au efectuat direct catre populatie.

Aceasta decizie a organului de inspectie fiscala este cu atat mai corecta si legala cu cat a fost luata avandu-se in vedere situatia in care pretul de vanzare a apartamentelor include si taxa pe valoarea adaugata, fapt care rezulta in mod evident din Nota explicativa data de catre contribuabil in data de 25.10.2010 in fata organului de control, in care acesta precizeaza ca "**pretul declarat la notar este pretul final**".

In drept, aplicabile sunt dispozitiile art. 150, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, (in vigoare la data efectuarii tranzactiilor), prevederi care referitor la persoana obligata la plata taxei pentru operatiunile taxabile din Romania, precizeaza ca:

"(1) Urmatoarele persoane sunt obligate la plata taxei, daca aceasta este datorata in conformitate cu prevederile prezentului titlu:

*a) **persoana impozabilă care efectueaza livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile, conform prevederilor prezentului titlu, cu exceptia cazurilor pentru care se aplica prevederile lit. b) - g); [...]**"*

Ori, in situatia in care din analiza exceptiilor stipulate la lit. b) - g) din prevederile legale mentionate mai sus se retine ca ele nu sunt incidente spetei deduse judecatii, iar persoana care efectueaza livrarea bunurilor este contribuabilul supus inspectiei fiscale, rezulta cat se poate de evident ca persoana obligata la plata taxei aferente operatiunilor efectuate este d-na DDM, organul de inspectie fiscala neavand temei legal pentru obligarea in solidar la plata TVA a cumparatorilor apartamentelor.

Invocarea de catre petent a prevederilor art. 28, alin. (2); art. 43, alin. (2); art. 85, alin. (1), lit. b); art. 86, alin. (1) si art. 87 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, pentru sustinerea solicitarii sale privind atragerea raspunderii solidare pentru beneficiarii livrarii, nu are nici o relevanta in solutionarea favorabila a contestatiei, atat timp cat acestea se refera la cu totul alte aspecte fiscale.

- **referitor la invocarea faptului ca majorarile de intarziere** stabilite in sarcina sa nu au fost cuprinse intr-o decizie separata, acestea fiind asimilate deciziei de impunere si ar fi datorate de catre contribuabila doar incepand cu data de2010.

Decizia de impunere nr. -/....11.2010 a fost intocmita cu respectarea prevederilor anexei 3a) din Ordin ANAF nr. 1415 din 11 august 2009 privind aprobarea modelului si continutului unor documente si formulare utilizate in activitatea de inspectie fiscala la persoane fizice.

In ceea ce priveste data de la care se calculeaza majorarile de intarziere, precizam ca asa cum s-a mentionat si la punctul III.a al prezentei, aceasta este data de2007.

La stabilirea acestui termen s-a avut in vedere ca in anul 2007 contribuabilul intrunea conditia prevazuta la art. 156¹, alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, privind considerarea ca perioada fiscala trimestrul calendaristic si

faptul ca obligatiile stabilite suplimentar in sarcina contribuabilului sunt aferente 2007.

In drept, prevederile art. 157, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, referitoare la plata taxei la bugetul de stat, arata:

"(1) Orice persoana trebuie sa achite taxa de plata organelor fiscale pana la data la care are obligatia depunerii unuia dintre deconturile sau declaratiile prevazute la art. 156² și 156³",

iar la art. 156² din actul normativ mentionat mai sus, se precizeaza:

"Art. 156² Decontul de taxa

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie sa depuna la organele fiscale competente, pentru fiecare perioada fiscala, un decont de taxa, pana la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei in care se incheie perioada fiscala respectiva".

De asemenea, dispozitiile art. 134, alin. (2) si (3) din acelasi act normativ, referitor la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, precizeaza urmatoarele:

"(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157 alin. \(1\)](#). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei".

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca stabilirea de catre organul de inspectie fiscala ca data scadenta pentru plata obligatiilor fiscale stabilite in sarcina contribuabilului ca fiind data de2007 este legala si pe cale de consecinta aceasta reprezinta data de la care se calculeaza majorarile de intarziere.

In ceea ce priveste sustinerea cotestatorului potrivit careia *"in viziune procedural-fiscala, notiunea de **scadenta** coincide cu cea de **termen de plata**",* facem doar precizarea ca petenta face confuzie intre *"scadenta platii"* si *"termenul de plata"* a unei obligatii fiscale, notiuni care din punct de vedere fiscal sunt total diferite.

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, de

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **d-na DDM 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 TVA, stabilita prin Decizia 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. -/11.2010.

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